

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту
Кафедра обліку у виробничій сфері

Сорочан Юрій Олегович

**Облік і аудит зареєстрованого (пайового) та
резервного капіталів підприємств / Accounting and
audit of the registered (share) and reserve capital in the
enterprises**

Магістерська робота

Виконав студент групи:
ОІСм-21
Ю.О. Сорочан

Науковий керівник:
к.е.н., ст.викладач
М.В. Гуменна-Дерій

ТЕРНОПІЛЬ – 2017

Зміст

ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) І РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛІВ ПІДПРИЄМСТВ ТА ПОБУДОВА ЙОГО ОБЛІКУ	8
1.1. Етимологія дефініції «капітал» та значення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів в ринковій економіці.....	8
1.2. Особливості формування зареєстрованого (пайового) капіталу при різних формах власності.....	19
1.3. Загальні підходи до побудови обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів в системі управління підприємствами	29
Висновки до розділу 1.....	36
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) І РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛІВ ПІДПРИЄМСТВ	36
2.1. Методика обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу.....	38
2.2. Організація обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу.....	51
2.3. Зареєстрований (пайовий) та резервний капітали у звітності підприємства.....	61
2.4. Автоматизація обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів ..	69
Висновки до розділу 2.....	73
РОЗДІЛ 3. АУДИТ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) ТА РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ	75
3.1. Завдання і джерела формування щодо етапів аудиту зареєстрованого(пайового) та резервного капіталу на підприємстві	75
3.2. Аудит стану, формування і використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів.....	88
3.3. Напрямки поліпшення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств	96
Висновки до розділу 3.....	104
ВИСНОВКИ	106
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	109
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Глобалізаційні процеси у світовій економіці та поява новітнього рівня управління економікою привели до формування нових суб'єктів права. Крім цього відбулось розширення і вихід ринку капіталу на перший план. Ці зміни вимагають нового підходу до управління господарськими суб'єктами та потребують оновлених способів подання облікової інформації щодо формування, стану та використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів з метою прийняття управлінських рішень.

Різні форми власності та організаційно–правові форми суб'єктів господарювання в Україні мають вплив і на законодавчу базу, що супроводжується постійними змінами. Через це відбуваються постійні нововведення й вимоги до структури та змісту бухгалтерської інформації. В значній мірі зросла потреба в достовірності, об'єктивності та насамперед законності бухгалтерської інформації щодо зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, адже на підставі такої інформації змінюються підходи до етапів проведення аудиторської перевірки.

Проблемні питання капіталу досліджували такі провідні вітчизняні вчені: Ф. Ф. Бутинець, О. Й. Вівчар, В. В. Сопко, О. О. Терещенко, Т.А. Яковець, Ю. А. Якимов, та ін.

Незважаючи на значну кількість наукових досліджень у цьому напрямі, в зв'язку зі змінами законодавчої бази, й нині існує потреба у вдосконаленні обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів, а тому тема нашого дослідження є актуальною.

Мета і завдання. Метою даної роботи є дослідження методичних і організаційних підходів до обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів.

На основі окресленої мети сформульовані такі завдання дипломної магістерської роботи:

- розкрити етимологію дефініції «капітал» та значення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів в ринковій економіці;
- розглянути особливості формування власного капіталу при різних формах власності;
- виявити загальні підходи до побудови обліку зареєстрованого (пайовим) і резервного капіталів в системі управління підприємствами;
- дослідити методикау й організацію обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів;
- проаналізувати звітність про зареєстрований (пайовий) та резервний капітали підприємств;
- здійснити аналіз процесу автоматизації обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів;
- розкрити завдання, джерела формування зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів при проведенні етапів аудиторської перевірки;
- виявити особливості аудиту щодо стану, формування і використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів;
- розробити пропозиції для поліпшення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств.

Об'єктом дослідження є процес ведення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів в СГ ТОВ «Слава».

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів бухгалтерського обліку та аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів господарських товариств.

Методи дослідження. У даній роботі використано загальнонаукові та специфічні методи, зокрема: діалектичний, системний та історичний підходи до вивчення теоретичних і методологічних основ формування і використання капіталу, аналізу і синтезу, порівняльних характеристик, групування, деталізації, вибіркового, спостереження.

Інформаційною базою дослідження є наукові статті, автореферати, монографії вітчизняних та зарубіжних вчених–науковців щодо обліку і аудиту

зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, зокрема їх економічна та правова сутність, а також синтетичний і аналітичний облік; закони та нормативно–правові акти, які регламентують правила формування та використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів на підприємстві, а також завдання і етапи проведення аудиту щодо цих видів власного капіталу. У роботі використано практичні дані досліджуваного підприємства – СГ ТОВ «Слава».

Наукова новизна полягає в обґрунтуванні обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, методичних і практичних засад щодо формування й ефективного використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів сільськогосподарськими підприємствами у ринкових умовах господарювання. Їх наукова новизна полягає у наступному:

- уточнено економічну сутність понять «капітал», «власний капітал», «статутний капітал», «пайовий капітал» та «резервний капітал», що відіграють фундаментальне значення в умовах функціонування ринкової економіки;

- подано рекомендації до поліпшення законодавчо–нормативної бази, а саме щодо: а). встановлення лімітів статутного та резервного капіталу для Товариств з обмеженою відповідальністю (ТОВ); б) формування окремого національного стандарту бухгалтерського обліку «Капітал».

- розроблено відповідні субрахунки до рахунку 43 «Резервний капітал», зокрема: 431 «Резервний капітал встановлений законодавством»; 432 «Резервний капітал встановлений статутом підприємства»; 433 «Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів»; 434 «Резерв переоцінки запасів»; 435 «Інші резерви».

- обґрунтовані пропозиції щодо використання додаткових етапів аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів – це: вивчення загальних підходів до формування статутного (пайового) капіталу і резервного капіталу; оформлення результатів аудиторської перевірки щодо зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів; аудит за результатами запропонованих пропозицій щодо шляхів формування та використання статутного (пайового) і

резервного капіталу, що поліпшить методику проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці та наданні рекомендацій щодо вдосконалення методики обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів СГ ТОВ «Слава».

Апробація результатів дослідження. Здобувач опублікував у збірнику наукових праць студентів ТНЕУ «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» власні тези доповідей на тему «Впровадження автоматизації (комп'ютеризації) в системі обліку власного капіталу» (2016 р.) присвячену обліку зареєстрованого (пайового) капіталу.

Структура та обсяг дисертаційної роботи. Дипломна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку використаних джерел, додатків. В розділі 1 розкрито сутність і значення дефініції «капітал»; розглянуто особливості формування власного капіталу при різних формах власності; виявлено підходи до побудови обліку зареєстрованого (пайовим) і резервного капіталів в системі управління підприємствами. В розділі 2 досліджено методику й організацію обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів; проаналізовано звітність і процес автоматизації зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств. В розділі 3 розкрито завдання, джерела, етапи та особливості аудиту щодо стану, формування і використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів; розроблено пропозиції для поліпшення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств.

Основний зміст викладено на 118 сторінках. Дипломна містить 11 таблиць на 7 сторінках і 12 рисунків на 8 сторінках, 7 додатків на 25 сторінках. Перелік використаних джерел налічує 118 назв і займає 11 сторінок.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРІЯ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) І РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛІВ ПІДПРИЄМСТВ ТА ПОБУДОВА ЙОГО ОБЛІКУ

1.1. Етимологія дефініції «капітал» та значення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів в ринковій економіці

Формування і розвиток вітчизняної ринкової економіки здійснюється на фоні глобалізації світової економіки. В багатьох моментах розвитку сучасного бізнесу проявляються тенденції глобалізацій. Передусім це перетворення міжнародних компаній із транснаціональних у глобальні. По–друге, створення нових інвестиційних технологій передбачає широкий обмін інформацією і зумовлює необхідність уніфікації інформаційних і облікових систем, що, в свою чергу, потребує уніфікації законодавства. По–третє, глобалізація як природний розвиток міжнародної конкуренції супроводжується переходом до віртуальних організацій, розташованих у всьому світі та зростанням можливості швидкого переміщення капіталу у світовому масштабі, тобто до зростання міжнародних фінансових потоків і глобалізації фінансових ринків.

Вступ України в різноманітні міжнародні економічні і політичні організації потребує більш детального вивчення досвіду управління економікою, накопиченого в тих країнах, де ринкова економіка вже давно функціонує. Але успішність економічних реформ в Україні значною мірою залежить від успішності реформування відносин власності, їх правового забезпечення. Правове врегулювання відносин власності є важливою умовою успішного функціонування ринкової економіки.

За умов євроінтеграції та інтеграції на міжнародному рівні, необхідна інформація в усіх сферах життя – політичному, економічних аспектах, поява ринку прав власності (капіталу) поряд з ринком товарів. Це сприятиме розвитку вітчизняного підприємництва та припливу іноземних інвестицій. Тому вітчизняні норми повинні відповідати міжнародним нормам з метою стабілізації правової бази [102, с. 252].

Хоча й відбуваються глобалізаційні процеси та розвивається ринкова економіка, проте поняття «капіталу» і особливості його формування не

втратили власної актуальності, а навпаки, набули нового трактування та набагато ширшого застосування, а ніж це було колись.

На даний час в умовах вітчизняного господарювання поширені різні типи господарських товариств в яких формуються різні форми капіталу. До них можна віднести: приватні акціонерні товариства (ПрАТ), публічні акціонерні товариства (ПАТ), товариства з обмеженою відповідальністю (ТзОВ). Виходячи із виду організаційно-правової форми компанії визначають розмір статутного капіталу, внески учасників. Не менш важливо визначити стадію розвитку обліку статутного капіталу, з метою відокремлення факторів, що визначають його сучасну побудову.

Якщо досліджувати історію розвитку обліку капіталу, то можна виявити проблеми, що виникали під час розвитку суспільства. Варто відмітити, що нині вони залишаються невирішеними в процесі ведення господарської діяльності. При розгляді історичного аспекту розвитку обліку статутного капіталу господарюючих суб'єктів підкреслимо, що раніше він називався просто «капітал» або «засновницький капітал».

Дефініція «капітал» походить від латинського слова «capitalis», що в перекладі із латинської мови означає “головний”. Це являється свідченням того, що у своєму первинному значенні це поняття відрізнялось від значення, яке воно має нині.

У перших працях економістів капітал розглядався як головне багатство, основне майно. З розвитком економіки таке первісне поняття «капіталу» доповнювалося більш точним змістом.

Під поняттям «капіталу» меркантилісти, як головне багатство, розуміли золото, гроші та інші скарби.

В свою чергу фізіократи під дефініцією «капіталу», як основного багатства, вважали землю та вкладені в неї кошти. Так фізіократи, під джерелом формування капіталу, розглядали сільськогосподарське виробництво.

В II пол. XVII ст. англійський економіст У. Петті першим почав досліджувати майнові відносини у внутрішньому взаємозв'язку разом із

виробничими відносинами людей під час суспільного виробництва [63, с. 28]. Розглядаючи такі передумови, був сформований класичний підхід в економічній теорії, який базувався на концепції кругообігу капіталу й створенні додаткового продукту.

А. Сміт, як засновник класичної політичної економії, вважав що приватними особами нагромаджується капітал, а деякі з них, прагнуть використовувати його для того, щоб дати роботу працюючим людям, яких вони постачають матеріалами і засобами для існування з метою одержання вигод від реалізації продуктів їх праці чи від того, що такі працівники додали до вартості оброблених матеріалів» [100, с. 50]. Вчений довів те, що додана вартість – це продукт не тільки сільськогосподарського виробництва, а й кожного, що приносить прибуток у вигляді «земельної ренти». При цьому джерелом прибутку буде «вартість, що додана працею до вартості сировини та матеріалів» [100, с. 54.].

Вчений–економіст В.І. Левик під поняттям «капітал» розуміє сукупність різних економічних (грошові і майнові) засобів, що перебувають в обігу в конкретному секторі. Найпростішою формою капіталу він вважає гроші, оскільки вони виступають в якості майнового виразу послуг, які надаються в минулому. Це і робить їх власністю конкретної людини, тому вони і виступають як засіб для здійснення різних економічних відносин, що формуються за потреб суспільства, що і робить їх капіталом. До того часу поки капітал залишався в такому первинному вигляді, тобто так би мовити, у стані спокою він був математичним розміром. Проте з моменту, коли капітал почав набувати свого справжнього значення, він стає економічною величиною [61, с. 15].

Якщо в кінці ХІХ ст. розрізняли математичне й економічне значення капіталу в обліковій літературі, то на поч. ХХ ст. більшої уваги надавали формуванню капіталу у товариствах, які розглядали з точки зору співпраці двох або більше осіб, що діяли за для спільної праці за власні кошти і на власний ризик [15, с. 166].

На поч. ХХ ст. на порядок відображення статутного капіталу мали вплив: різні способи внесення капіталу засновниками, а отже і способи розподілу доходів і витрат. Крім цього великий вплив на статутний капітал мали зміни пов'язані із виходом засновника (учасника) з ТОВ.

За першим варіантом, коли капітал формується засновником, то здійснювався кожен запис за дебетом рахунка каси, і за кредитом рахунка капіталу. Враховуючи те, що засновники здійснювали свої внески одночасно, то відповідно і прибутки і збитки розподіляли між ними пропорційно до розміру капіталу [67, с. 29].

Якщо розглядати другий варіант, то згідно з ним загальну частку кожного учасника в капіталі записували і за дебетом особового рахунка певного засновника, і за кредитом рахунка капіталу. При цьому кожен фактично внесений ним суму – за дебетом рахунка каси (готівка), у даному випадку кредитове сальдо за рахунком капіталу постійно буде показувати частку засновника у капіталі. При цьому дебетове сальдо відобразить суму, яку учасник має довести [67, с. 29].

В той час основні школи західної економічної науки ХХ ст. теж досить вузько досліджували процес формування капіталу підприємства, розглядаючи капітал тільки, як об'єктивну даність.

На поч. ХХ і ХХІ ст. в Україні шляхи здійснення внесків до статутного капіталу значно не відрізняються між собою. Така ситуація свідчить про стабільність підходів до формування статутного капіталу.

Нині основний акцент у західній економічній науці робиться на вивченні взаємин у процесі суспільного відтворення щодо функціонування капіталу. Для прикладу відома модель лауреата Нобелівської премії В. Леонтьєва, називається «затрати—випуск» [62, с. 22]. Ця модель вивчає лише техніку внутрішньовиробничих взаємозв'язків, при цьому не приділяє відповідної уваги конкретним елементам виробничих відносин та капіталу підприємства.

Нині вже немає потреби доводити те, що приватна власність є передумовою ефективною економіки та найважливішим елементом мотивації

праці. Нинішня наука вивчає власність у широкому розумінні – як категорію філософську, правову, а не тільки як економічну.

З історичних позицій стрімкий розвиток класичних «теорій капіталу», можна зазначити те, що А. Сміт, Д. Рікардо, К. Маркс і інші економісти–класики досліджували різні історичні епохи та з різними позиціями. Проте за всіх наявних розходжень у підходах в цих вчень є безліч загальних суджень, що близькі за формою і сутністю, а розбіжності тільки сприяли з'ясуванню сутності капіталу та формуванню нинішньої наукової концепції в процесі дослідження даної категорії. Основні дослідження вчених про термін «капітал» як власність мають велике значення у вивченні питань руху підприємницького капіталу і сьогодні, зокрема щодо його функціонування і відтворення.

Нині очевидним є це, що в процесі обігу та кругообігу реалізується не авансований перемінний капітал (так вважалось раніше), а створену вартість, яка відшкодовує авансований перемінний капітал.

Різні трактування дефініції «капітал» визначаються різноманітною сутністю сторін такої економічної категорії. Для виявлення суті цієї дефініції І. О. Бланк пропонує головні характеристики, що впливають на формування та сутність капіталу. Вчений більш докладно досліджує кожен із характеристик капіталу, які визначають його суть як об'єкта управління [7, с. 208 – 217].

Досліджуючи кожен з основних характеристик капіталу, І. О. Бланк зазначає, що економічна сутність капіталу в найбільш узагальненому вигляді може формуватись так: «капітал є накопиченим шляхом до заощаджень, запасом економічних благ у формі коштів та реальних капітальних товарів, які його власники залучають до економічного процесу, як певний інвестиційний ресурс та фактор виробництва задля одержання доходу. При цьому їхнє функціонування в економічній системі формується на ринкових засадах і пов'язане з факторами часу ліквідності та ризику» [7, с. 217]. За переконанням І. О. Бланка, капітал є активом (ресурсом). Схоже твердження терміну «капітал» знаходимо також і в інших літературних джерелах. Економіст вважає, що такий термін і його сутність потребує додаткового дослідження.

Під дефініцією «капітал» Р.Я. Вейцман розумів сукупність майнових засобів, що виражені в грошовій одиниці та застосовуються з метою господарських цілей [15, с. 75].

Сучасний підхід до визначення сутності капіталу в незалежній Україні почав суттєво відрізнятися від його трактування в період СРСР. А поступовий перехід національної економіки до ринкової, потребував та потребує низки трансформаційних процесів в Україні щодо економічного трактування поняття «капітал» та його сутності.

За часів СРСР бухгалтерський облік розглядався лише як метод реєстрації й контролю щодо збереження суспільної власності, а також ефективного використання засобів підприємства. Це сприйняття обліку вело до того, що інформаційна база бухгалтерського обліку використовувалась неефективно в поточному управлінні фінансово–господарською, виробничо–комерційною діяльністю підприємства, адже більша частина корисного часу була витрачена на збір інформації для формування різних видів звітності вищим органам управління. Щодо аналізу та контролю за виробничою ситуацією підприємства, то їх сутність передбачає лише перевірку виконання планів.

Система бухгалтерського обліку, що існувала до початку перебудови вітчизняної економіки на ринкових засадах, була зорієнтована на екстенсивний метод ведення фінансово–господарської діяльності. Така ситуація була однією із причин низького рівня віддачі бухгалтерського обліку в системі управління економікою та відсутність вираженої потреби в результативності використання облікової інформації відповідними користувачами, зокрема управлінською ланкою: власниками чи їх уповноваженими особами та інвесторами.

Зміни, що відбулися в бухгалтерському обліку в 90–х роках, не мали впливу на якість вирішення основних проблем виробництва. Ці зміни призвели до невідповідності між системою бухгалтерського обліку і сутністю управління на ринкових засадах.

Бухгалтерський облік, на думку З.В. Задорожного, є процесом виявлення, обробки та передачі інформації про господарську діяльність підприємства

відповідно до стандартів бухгалтерського обліку та його облікової політики внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень [40, с. 4].

Загалом будь-яке господарство (підприємство) у ринку функціонує за двоїстою системою щодо суми активів та суми пасивів (ресурсів та власників). Термін «Актив» більшість країн світу визначають майже однозначно із ресурсом.

Водночас, В. В. Сопко вважає, що основа для функцій статутного капіталу – це інвестування в діяльність підприємства [103, с.182].

Під поняттям «капітал» В. Д. Новодворський, А. Н. Хорін, В. Т. Слабінський розуміють запаси коштів, які сформовані за рахунок першопочаткових внесків власників. Якщо, все ж таки, такі внески не є початковими, то вони додаткові. Проте у будь-якому випадку є такі, що надійшли зі сторони, адже вони не пов'язані із внутрішніми процесами на підприємстві [74, с.18].

З іншого боку, капітал пов'язаний із терміном «пасив». Термін «пасив» в економічній літературі й практиці однозначно не визначається, адже існує багато трактувань та суджень. Тобто, під «пасивом» розуміють право власності, при цьому капітал означає власність, з точки зору термінології.

Аналізуючи різні визначення пасивів, зауважемо, що у будь-якому випадку пасив, зокрема капітал, боргові зобов'язання свідчать про джерело утворення активів – майна підприємства або громадянина. Таким чином пасиви визначають, кому підприємство (юридична) або громадянин (фізична особа) зобов'язана за усе майно, яке воно (або він) має у своєму розпорядженні. Під пасивом розуміємо вираження права власності на активи (майно) відповідних юридичних або фізичних осіб, що передали це майно у користування підприємству.

Якщо провести аналіз наукових досліджень вчених-економістів, які вивчали капітал як економічний та правовий елемент господарської діяльності, то варто зазначити відсутність єдиних організаційних й методичних підходів до розгляду концепції бухгалтерського обліку пасивів, зокрема капіталу та

власності у системі управління економічними процесами, що й стало причиною проведення таких досліджень (табл.1.1).

Таблиця 1.1

Дефініція «капітал» за трактуванням різних вчених–економістів

Вчений–економіст	Визначення капіталу
А.Сміт, Д.Рікардо, К.Маркс	Вартість, що приносить додану вартість [91, с.21].
Ф. Кене	Не гроші, а лише такі засоби виробництва, що можуть бути придбані за них [75, с. 124].
Е.Бем–Баверк, П.Сраффа	Частина багатства, що бере участь у процесі виробництва [17, с.17].
Ф.Візер, И.Фішер, Дж.С. Мілль	Накопичене багатство [17, с.18].
Дж.Р.Хикс	Грошова вартість, відображену на бухгалтерських рахунках фірм [17, с.18].
І.О. Бланк	Є накопиченим шляхом до заощаджень, запасом економічних благ у формі коштів та реальних капітальних товарів, які його власники залучають до економічного процесу, як певний інвестиційний ресурс та фактор виробництва задля одержання доходу [17, с.17].
Р.Я. Вейцман	Сукупність майнових засобів, що виражені в грошовій одиниці, та застосовуються з метою господарських цілей реалізації [15, с.165].
В. В. Сопко	Власність, що визначена у вартості (грошах) [94, с.18].
Ф.Ф. Бутинець	1). Сума заощаджень, яка є достатньою для ведення підприємницької діяльності (у вузькому розумінні); 2). все, що має певну цінність (в широкому розумінні) [9, с.756].
С.В. Мочерний	Виробниче відношення при якому зняття праці, деякі матеріальні блага та мінова вартість є засобом для експлуатації чи привласнення частини чужої неоплаченої праці [20, с.2].
В. Д. Новодворський, А. Н. Хорін, В. Т. Слабінський	Запаси коштів, які сформовані за рахунок першопочаткових внесків власників [66, с.8].
Т.А. Яковець	Основа для створення підприємства, яка є джерелом активів і покриття зобов'язань, а також забезпечує постійне функціонування підприємства та сприяє максимізації прибутку [100, с. 18].

В зв'язку із цим в сучасній економічній літературі не існує єдиного визначення капіталу, при цьому на практиці існує безліч його трактувань.

В процесі історичного розвитку країн світу змінювалось й ставлення до капіталу, яке залежало від спеціальних суспільно–політичних формацій і зміни суспільного світогляду. Нині немає необхідності доводити, що приватна, а не державна власність, є умовою ефективної економіки і найсуттєвішим

елементом мотивації до праці.

Сучасна наука вивчає власність у широкому розумінні, зокрема як філософську, правову категорію, а не тільки як економічну.

У процесі діяльності суб'єкта господарювання здійснюється залучення власного капіталу, а далі поступово залучається інший капітал, чужий щодо засновників, в сукупності він становить підприємницький капітал, а якщо розглядати з боку балансового подання щодо фінансового стану господарюючого суб'єкта, то є пасивом.

Можна зробити висновок, що пасиви є вираженням права власності на активи (майно) певних юридичних (підприємств) чи фізичних (громадян) осіб, що передали таке майно у використання (тобто право власності). Отже, пасиви в певній мірі є капіталом, тобто власністю [102, с. 25].

Виходячи із зазначеного аналізу, можемо надати власне визначення поняття «капітал», зокрема – це власність, що виражається в грошовій формі, яку підприємці вклали в власне підприємство з метою отримання прибутку.

Тобто, пасиви – є право власності, а капітал як термін означає власність. На основі поданого визначення, вважаємо за потрібне проаналізувати значення капіталу залежно від видів (табл.1.2)

Таблиця 1.2

Значення капіталу на підприємстві

Вид капіталу	Значення
Початковий капітал «зареєстрований»	початок підприємницької діяльності супроводжується залученням капіталу власників, засновників
Позиковий капітал «позиковий»	процес діяльності господарюючого суб'єкта супроводжується взаємодією з іншими суб'єктами підприємницької діяльності із тимчасовим запозиченням їх коштів – залучається позиковий капітал на основі контракту (зобов'язання за контрактом)
Капітал, що складається із суспільного капіталу та власного капіталу "суспільний"	отримання підприємством доходу та прибутку супроводжується їх створенням, розподілом та перерозподілом у формі податків, зборів і платежів, а це означає, що до моменту розрахунків (моменту сплати) тимчасово залучаються створений на підприємстві в процесі його діяльності капітал

Варто розуміти, що з метою управління капіталом необхідно робити розмежування зобов'язань, які виникають у процесі взаємодії з різними суб'єктами господарювання на основі контрактів.

Важливу роль варто надати зареєстрованому капіталу, під яким розуміємо юридично оформлену, офіційно об'явлену, а також належним чином зареєстровану частину внесків власників до капіталу підприємства [90, с. 2]. Його значення відобразимо на рис.1.1.



Рис.1.1 Значення зареєстрованого капіталу в умовах ринкової економіки та в бухгалтерському обліку

Виходячи із рис.1.1 пропонуємо наступне визначення зареєстрованого капіталу. Зареєстрований капітал – це юридично оформлені, офіційна та правильно зареєстрована частка вкладів власників до капіталу. В цьому числі виокремлюють:

1) статутний капітал – це фіксована, загальна вартість активів в установчих документах, що є вкладом власників чи учасників в капітал підприємства;

2) пайовий капітал – це сукупність коштів юридичних та фізичних осіб, які добровільно розміщені на підприємстві. Задля здійснення господарської діяльності, можна виділити такі як: суми пайових вкладів учасників товариства, житлово–будівельного кооперативу, колективного сільськогосподарського

підприємства, кредитної спілки, а також інші підприємства, які передбачені установчими документами.

Щодо сутності резервного капіталу, то під ним розуміють суми резервів, складену відносно чинного законодавства чи установчих документів, саме за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства і складається із ціллю формування фінансового резерву для того, щоб покрити можливі збитки, непередбачені витрати та здійснити погашення заборгованості у випадку ліквідації підприємства. Резервний капітал має певні функції (рис. 1. 2).

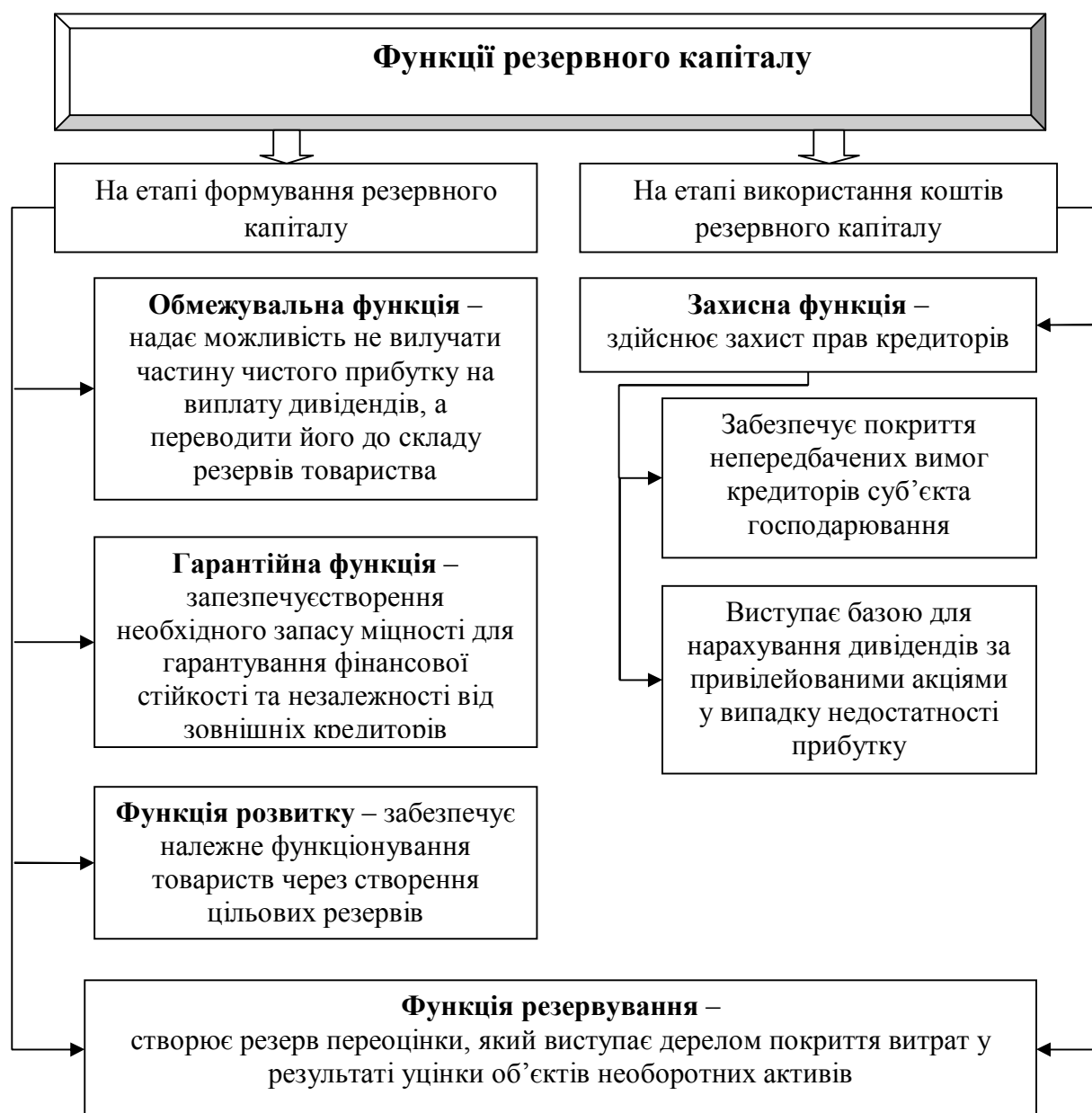


Рис. 1.2. Функції резервного капіталу

Резервний капітал підприємства створюється із ціллю покриття ймовірних в майбутньому не передбачуваних втрат чи збитків. Також резервний капітал має можливість застосовуватись для покриття балансового збитку в звітному періоді, та для виплати дивідендів під час недостачі нерозподіленого прибутку, а також для інших цілей передбачених законодавством.

Таким чином, значення резервного капіталу виходить із його функцій.

На основі проведеного дослідження варто зробити висновок, що значення фінансової інформації про зареєстрований (пайовий) і резервний капітал мають суттєве значення в системі ринкової економіки, адже завдяки їхній правильній організації залежить і функціонування будь-якого підприємства та будь-якої економічної системи загалом.

1.2. Особливості формування зареєстрованого (пайового) капіталу при різних формах власності.

Проблема відображення прав власників у бухгалтерському обліку залежить від форм господарювання та організаційно-правових форм ведення бізнесу, що, з одного боку, мають свою історію, а з іншого, ця проблема знаходиться у постійному розвитку.

Організаційно-правова форма фінансово-господарської діяльності – це форма ведення фінансово-господарської (а саме підприємницької) діяльності із певною нормативно-правовою основою, котра встановлює характер стосунків між засновниками, режим майнової відповідальності за зобов'язаннями фірми, порядок створення і реорганізації, ліквідації та управління, а також розподілу отриманих прибутків, потенційні джерела фінансування діяльності підприємства і т. д.

Важливу роль у поліпшенні обліку прав власників (власного капіталу) відіграють теоретичні розробки, що спрямовані на встановлення суті і змісту категорії капіталу загалом й окремих його сегментів, в тому числі власного

капіталу. Використання терміну «власний капітал» в Україні пов'язане із розвитком різноманітних форм власності і різних організаційно–правових форм функціонуючих підприємств.

На думку професора М. Т. Білухи, власний капітал розраховується за вартістю майна господарюючого суб'єкта, тобто за чистими активами, що є різницею між вартістю майна та позиковим капіталом, і складається зі статутного, додаткового та резервного капіталу, нерозподіленого прибутку і цільових (спеціальних) фондів [6, с 179].

Власний капітал корпорацій за твердженнями С. Ф. Голова, В. І. Єфіменко формується за рахунок акцій, тобто за кошти інвесторів [25, с. 198].

Трактування терміну «власний капітал», що подаються низкою вчених економістів відрізняються не дуже суттєво. Однак тлумачення поняття «власний капітал» у системі бухгалтерського обліку значно відрізняється від його тлумачення українськими науковцями в інших сферах економічної науки. Власний капітал є загальною вартістю засобів, фінансових ресурсів підприємства, що належать йому на правах власності та застосовуються ним для формування відповідної частини його активів, зокрема чистих активів [115, с. 388].

В системі економічних наук, власний капітал є фінансовими ресурсами, які вкладаються у частку активів, що відображені у пасиві балансу будь–якого підприємства.

Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дає визначення власного капіталу, виходячи із «залишкового» принципу, розглядають його як сегмент активів, що, на наш погляд, дуже вузько.

Знаючи те, що власний капітал є різницею між вартістю його майна та борговими зобов'язаннями (Власний капітал = Активи – Зобов'язання), вживання терміна «активи» у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», на наш

погляд, є до певної міри некоректним [75, с 3]. Слід було б наблизити дане визначення до економічної суті власного капіталу.

З трактувань терміну «власний капітал» за Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку бачимо, що бухгалтерське визначення не дає точної відповіді на запитання які критерії мають використовуватись для визначення окремих сегментів власного капіталу.

Звідси, поняття «власний капітал», на наш погляд, пов'язане із його різноманітними функціями, котрі встановлюються наявністю декількох суб'єктів економічних відносин, які безсумнівно, мають неоднакові інтереси щодо власного капіталу. Такими суб'єктами є власники або засновники, кредитори і держава чи місцева влада. Згідно з інтересами власників, засновників, сума власного капіталу показує обсяг їхніх реальних прав. Для низки кредиторів власний капітал засновника виступає критерієм оцінки надійності засновника та гарантом дотримання підприємством власних зобов'язань. Щодо державного і муніципального інтересу на ринках власного капіталу підприємства, то він полягає у посиленні стабільності в діяльності підприємства і його розвитку в інтересах усього суспільства.

За статтею 2 Закону України «Про власність» визначено, що «Право власності трактується як врегульовані законом суспільні взаємовідносини щодо володіння, користування та розпорядження майном» [42, с. 4].

Цей закон забезпечує стабільність правовідносин власності в Україні. В 1993 році розроблений «Класифікатор форм власності», котрий був чинний до 2004 року.

Законом України «Про стандартизацію» від 17 травня 2001 року № 2408–III і на виконання запланованих заходів державної стандартизації на період 2000—2004 рр. за наказом Державного комітету України із питань технічного регулювання і споживчої політики від 28.05.2004 р. № 97 скасовані старі (1994 року) і затверджені та набули чинності оновлені державні класифікатори України із класифікації форм власності (ДК.001:2004) і з класифікації організаційно–правових форм господарювання (ДК.002:2004), котрі визначені

Цивільним кодексом України (ЦКУ), Господарським кодексом України (ГКУ) [43, с. 2]. Цивільним та Господарським кодексами України встановлені новітні трактування термінів права, власності суб'єктів і об'єктів права власності. Так, як ці трактування мають провідне значення для побудови обліку пасивів, а саме капіталу та власності, подамо їх у повному трактуванні. Під правом власності розуміється право особи на річ (майно), котре вона здійснює згідно із законом за власною волею, незалежно від волі інших осіб. [109, с. 40].

Власник має права володіння, користування і розпорядження власним майном [29, с.15].

Суб'єктами права власності є Український народ, а також інші учасники цивільних відносин, зокрема: юридичні та фізичні особи, держава Україна, іноземні держави й інші суб'єкти публічного права, територіальні громади. Всі суб'єкти права власності являються рівноправними перед законом. [29, с. 15].

Новітній класифікатор форм власності встановлює 5 форм власності в Україні, зокрема: приватна, державна корпоративна, державна, комунальна, комунальна корпоративна.

Що ж до Господарського кодексу, зокрема ст. 63, в залежності від форм власності, які передбачені законом, в Україні мають право діяти підприємства таких видів: 1) приватне підприємство, яке функціонує на базі приватної власності громадян або юридичної особи; 2) підприємство, яке функціонує на базі колективної власності, тобто так зване підприємство колективної власності; 3) комунальне підприємство, яке функціонує на базі комунальної власності територіальної громади; 4) державне підприємство, яке функціонує на базі державної власності; 5) підприємство, яке засноване на змішаній формі власності, тобто на основі об'єднання майна різноманітних форм власності) [29, с. 20].

У державній власності перебуває майно, у тому числі грошові кошти, що належать Україні. Від імені й в інтересах нашої держави право власності забезпечують відповідно органи державної влади [29, с. 15].

Основними об'єктами права державної власності виступає майно: 1) державних і казенних підприємств, установ і закладів, державних організацій, що діють на основі державної власності [29, с. 73]; 2) акції держави в майні суб'єктів господарювання різноманітних форм власності [29, с. 14]; 3) що не увійшло до статутних капіталів акціонерних товариств, що створені в процесі корпоратизації і приватизації; 4) державних господарських об'єднань, котрі утворюються переважно в формі корпорації чи концерну, незалежно від назви об'єднання [29, с. 120].

Щодо державної власності, то абсолютні права власності знаходяться не в окремих приватних осіб й їхніх об'єднаннях, а в державного інституту публічної, економічної та політичної влади. Верховним розпорядником майна та умовами виробництва є держава, керівниками виробництва є призначені державою керівники чи менеджери. Специфіка власності державних підприємств полягає в тому, що їх майно не ділиться на частки і не персоніфікується щодо конкретних участків економічного процесу. В цьому розумінні вона унітарна.

Власність на основні фактори (кошти) виробництва має тут вищу форму конфіденційності, адже суб'єктом розпорядження майном підприємств виступають федеральні державні органи.

У комунальній власності перебуває майно, в тому числі грошові кошти, котре належить територіальній громаді. Управлінням таким майном, що перебуває у комунальній власності, займаються безпосередньо територіальна громада й утворені нею органи місцевого самоврядування [29, с. 327].

До об'єктів права комунальної власності належить таке майно: комунальних підприємств, установ, організацій, закладів, котрі функціонують на базі комунальної власності територіальної громади [29, с. 78]; акції територіальної громади в майні суб'єктів господарювання різноманітних форм власності [29, с. 24]; комунальних господарських об'єднань, котрі утворюються, в основному, у формі корпорації чи концерну, незалежно від назви об'єднання [29, с. 120].

У власних дослідженнях вчені з економічної теорії, вчення яких базується на правах власності оперують незвичним для нас поняттям «власності», а замість цього використовують термін «право власності». Не ресурс є власністю, а низка чи частка прав із використанням цих ресурсів, які складають власність [98, с. 57].

Від реалізації прав власності залежить результативність власності, крім цього, реальні економічні процеси законодавчо закріплюються правами власності.

Базисом для вдалої економічної політики держави є забезпечення щодо гарантування прав власності, а також створення умов для їх ефективного застосування. Чітке визначення та розмежування прав власності і є визначними принципами взаємовідносин господарюючих суб'єктів. Взаємовідносини між такими суб'єктами, тобто відносини власності, в процесі обміну щодо привласнення об'єктів власності є системи виключень з доступу щодо матеріальних та нематеріальних ресурсів.

Вчений–економіст Р.Коуз вважає, що якщо права на здійснення конкретних дій можуть бути куплені чи продані, їх врешті–решт здобувають ті, котрі більше цінують даровані ними можливості виробництва або розваги, в такому процесі права є придбані, розділені на підрозділи та скомбіновані так, щоб діяльність, яка допускається ними, приносила дохід, який має найвищу ринкову цінність [57, с. 14].

Виходячи з цього, для прийняття найефективніших рішень в процесі управління господарством має бути чітка визначеність прав власності, адже лише власника в кінцевому результаті цікавлять як позитивні, так і негативні результати здійснюваної ним діяльності.

Через це можна вважати, що він має бути зацікавленим у повному та чіткому веденні обліку всіх прав власності для прийняття ефективних рішень, адже повніша інформація і більш чітко визначені права власності дають змогу суб'єкту краще враховувати прибутки або збитки, що будуть отримані в результаті його рішення як ним, так і іншими суб'єктами. Через те, що кожна

господарська операція є процесом обміну, зокрема обміну правами власності на ті або інші цінності.

Відповідно до Закону України «Про власність» від 07.02.1991 р., під правом власності розуміють врегульовані законом суспільні відносини із володіння, розпорядження та користування майном [42, с. 4].

Вкладання капіталу в першу чергу відбувається за умови створення суб'єкта господарювання. Таким чином, при створенні підприємства капітал суб'єкта господарювання має формуватись із внесків засновників, які можуть бути у формі конкретного майна, зокрема: готівкових та безготівкових грошових коштів, цінних паперів, обладнання, будівель, споруд, запасів, які задіяні в процесі господарської діяльності. Крім цього, майно, яке є внесками, має належати засновникам на правах власності. Передаючи майно як внески, засновники разом із ним передають водночас право власності на конкретне майно, таким чином, формуючи суму власного капіталу. З цього видно, що так званий стартовий капітал є власним, тому суб'єкт господарювання крім майна, одержує ще й права на володіння, користування та розпорядження ним.

Перед початком діяльності суб'єкта господарювання залучають лише зареєстрований (пайовий) капітал. Уже в процесі діяльності поетапно залучається й інший капітал, який є чужим стосовно засновників.

Великий вплив на формування обліку власного капіталу має структура. Вона складається з трьох частин, тобто: капітал власників, що внесений його засновниками; капітал, як результат діяльності підприємства; інший власний капітал, який не є внесеним засновниками, а також не є створеним як результат його діяльності.

Капітал власників/засновників, включає внески засновників, що зареєстровані в державних реєстрах, тобто статутний капітал чи пайовий капітал, а також тих, які незареєстровані, тобто додаткові внески засновників. Капітал як результат діяльності включає в себе резервний капітал, розподілені й нерозподілені прибутки (збитки). Що ж до іншого власного капіталу, то він виникає у результаті безкоштовного отриманого майна, чи його індексації і т.д.

Подана загальна структура власного капіталу підприємства дає змогу більш точного трактування його складових враховуючи вид виникнення із ціллю аналізу діяльності підприємства задля ухвалення правильних управлінських рішень на майбутнє.

Варто вважати, що рахунки з обліку власного капіталу містять такі рахунки обліку, які відокремлені від його об'єктів, а саме: страхові резерви, цільове фінансування та цільові надходження, забезпечення майбутніх витрат та платежів. У балансі такі об'єкти виокремлені в інший розділ. Облік таких об'єктів регулюється за допомогою П(С)БО 11 «Зобов'язання», проте вони серед об'єктів власного капіталу. Варто виокремити ці рахунки обліку за межі класу рахунків власного капіталу.

Суперечність щодо визначення загальної структури власного капіталу веде до суперечностей трактувань в економічній літературі й деяких складових власного капіталу. Існування чи відсутність певного із видів власного капіталу в його структурі залежать, насамперед, від організаційно–правової форми підприємства. Для приватних підприємств, крім зазначених вище ознак, важлива належність до конкретної групи підприємств. На структуру власного капіталу мають вплив і вимоги законодавства щодо реєстрації внесків учасників. За цими вимогами, виокремлюється зареєстрований (пайовий) капітал, реєстрація якого є обов'язковою, а також інший капітал, що не підлягає реєстрації. Такі види капіталу виконують різні функції. Важливу роль при дослідженні капіталу відіграє прибуток.

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку прибуток, що застосовується, як: 1) розподіл між власниками чи учасниками підприємства, щодо нарахування та виплати дивідендів; 2) формування резервного капіталу; 3) різні види реінвестування.

Враховуючи це, варто зазначити, що методика із визначення прибутку вітчизняними підприємствами не відповідає Міжнародним стандартам. Витрати вітчизняних підприємств є заниженими, адже частина витрат досліджується як використання прибутку.

Враховуючи це, значну увагу варто приділити капіталу власників, що є сумою капіталу, що внесений засновниками. Така сума складається із двох частин, а саме:

Реєстрований капітал – це, згідно з установчими документами, сума власного капіталу, за виключенням вилученого та неоплаченого капіталу. Нереєстрований капітал або додатково вкладений засновниками є результатом від продажу акцій власної емісії чи додаткові внески засновників з метою збільшення реєстрованого капіталу підприємства, якщо після прийняття рішення про таке збільшення (проте до моменту проведення державної реєстрації щодо таких змін).

Крім того, варто виокремлювати капітал, що створений в процесі діяльності – тобто той, який отриманий за результатом діяльності суб'єкта, за виключенням результату від продажу акцій власної емісії. Тобто до такого капіталу можна віднести суму резервного капіталу та нерозподіленого прибутку чи за мінусом непокритих збитків. Що ж до іншого додаткового капіталу, тобто того, що не вкладений власниками, він має формуватись за рахунок безкоштовного отриманого майна чи індексації майна, тощо.

Окрім зазначеного вище, поки що серед рахунків обліку власного капіталу є рахунки обліку, які відокремлені від його об'єктів, зокрема: страхові резерви, цільове фінансування і цільові надходження, забезпечення майбутніх витрат та платежів.

Також вчені виділяють акціонерний капітал. Економісти Глен А. Велш, Даніел Г. Шорт вважають, що акціонерний капітал є сумою інвестицій, що здійснені акціонерами [17, с.19].

М. Ф. Ван Бреда і Е. С. Хендріксен ототожнюють із статутним капіталом інвестиційний капітал. Вони зауважують, що більшість великих корпорацій дають йому таке трактування, як капіталізований нерозподілений прибуток [107, с. 31].

В кінцевому результаті відбувається недооцінка реінвестицій, а саме поповнення статутного капіталу підприємства за допомогою чистого прибутку, який спрямований на подальше розширення і розвиток діяльності.

За міжнародними стандартами бухгалтерського обліку, під власним капіталом розуміють частку активів підприємства, яка залишилася після вирахування всіх його зобов'язань, при цьому поділяють його на дві частини: авансований капітал (contributed capital) та реінвестований (нерозподілений) прибуток (retained earnings) [26, с. 172].

З іншого боку, незалежно від того, як характеризують складові власного капіталу, його сумарні розміри, що саме відображають у звітності, залежність від реальної оцінки активів, адже основна проблема полягає в тому, що і в Україні, і за кордоном, виходячи з балансового методу, загальна величина власного капіталу розраховується за залишковим принципом, а саме: активи мінус зобов'язання.

Зауважимо, що розміри власного капіталу з боку зовнішніх користувачів інформації є мірилом згідно з відповідальністю підприємства та захистом прав кредиторів. Під час здійснення господарської діяльності, кредитування підприємств, інвестиційних вкладень у підприємницьку діяльність та інших господарських відносинах, перевага буде надаватись підприємствам, де перевагою є сума власного капіталу.

Щодо деталізації структури власного капіталу за видами, то вважаємо, що наявність чи відсутність певного виду власного капіталу в його структурі залежать, насамперед, від організаційно–правової форми конкретного підприємства, а якщо йдеться про приватні підприємства за формою власності, то ще й при належності до конкретної групи.

На основі розкриття даного питання можемо зробити висновок, що на формування зареєстрованого (пайового) капіталу мають вплив види підприємств та склад їхніх засновників і учасників.

1.3. Загальні підходи до побудови обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів в системі управління підприємствами

Однією із найважливіших ланок управлінської системи щодо діяльності підприємства є управління капіталом підприємства. Низка питань, що вирішуються менеджментом капіталу є значною, адже ухвалені управлінські рішення однозначно пов'язані із всіма основними видами діяльності на підприємстві та мають реалізуватись на всіх стадіях його життєвого циклу. Як об'єкт управління інформаційні дані про зареєстрований (пайовий) і резервний капітал дають управлінцям велике поле діяльності для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень, які направлені на ефективну реалізацію поставлених завдань та формування базової корпоративної стратегії підприємства.

Основні аспекти фінансово–господарського розвитку підприємства безпосередньо пов'язані із ефективним управлінням капіталу, зокрема із формуванням фінансових ресурсів, а також їх розподілом за напрямками господарської діяльності підприємства.

Здійснювати управління капіталом без даних бухгалтерського обліку є неможливо. В бухгалтерському обліку мають відображатись активи, тобто майно та ресурси і власний й тимчасово залучений капітал, чужий до власників, а також доходи і витрати суб'єкта господарювання. Це свідчить про те, що не лише бухгалтерський облік, а й господарське право мають однакові відповідні точки. Виходячи з цього повинні застосовувати однакові економічні й правові поняття та дефініції.

Крім цього, є низка негативних явищ якими характеризується сучасний стан бухгалтерського обліку пасивів, зокрема капіталу та власності. До них віднесемо неузгодженість при визначенні змісту бухгалтерського обліку капіталу, власності, нерегульованість методології чинних засад бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо пасивів, зокрема щодо

капіталу та власності; недосконалості облікової термінології щодо пасивів. Ці всі недоліки мають суттєвий вплив на формування обліку капіталу.

Основними причинами занедбаного стану бухгалтерського обліку у нашій державі є: відсутність послідовної концепції реформування бухгалтерського обліку, недосконалість змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», значна розбіжність між податковим і бухгалтерським законодавством [39, с. 163].

При цьому система бухгалтерського обліку постійно розвивається, а це в свою чергу вимагає уточнення його сутності, ролі та значення у суспільному житті. Щодо особливостей обліку, на досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава», то варто зазначити, що воно має свої характерні ознаки.

Перш за все, дане товариство займається тваринництвом та вирощуванням зернових культур. По–друге, на підприємстві немає бухгалтера, який веде суто облік капіталу, а для цього є лише один бухгалтер. По–третє, розмір статутного капіталу становить 78 673 грн. (Додаток А). По–четверте, статутний капітал формується на основі внесків засновниками грошових коштів, необоротних активів, запасів, де основну частку становлять грошові кошти. По–п'яте, резервний капітал формується за рахунок коштів власників та інших осіб. Використання резервного капіталу передбачене при покритті збитків суб'єкта господарювання, а також при виплаті боргів у разі ліквідації підприємства.

Щодо законодавчої бази, то на досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава» для ведення обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів призначені відповідні закони та нормативно–правові акти. Зокрема, основним є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», де визначається правова база, щодо регулювання ведення та організації бухгалтерського обліку й формування фінансової звітності в Україні.

Не менш важливу роль відіграє Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73, а

офіційно оприлюднене в «Офіційному віснику України» від 19.03.2013 р. №19 [75, с.1]. Щодо власного капіталу, то в НПСБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано термінологію даного поняття, а також розкриті особливості формування Звіту про власний капітал та подано його форму [75, с.1].

Для відображення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку використовують План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція до його застосування. В даному Плані рахунків бухгалтерського обліку для ведення обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу призначений клас 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» [85, с.4].

Згідно Інструкції до застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій рахунки даного класу є призначеними для узагальнення інформації про стан і рух коштів різновидностей власного капіталу – статутного, пайового, у дооцінках, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів.

В класі 4 «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» для відображення операцій пов'язаних із зареєстрованим (пайовим) і резервним капіталом призначені рахунки 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» та 43 «Резервний капітал» [85, с. 4].

Дані, які відображені на цих рахунках мають важливе значення в системі управління власним капіталом, оскільки надають інформаційне забезпечення процесу його управління, що є надзвичайно актуальним в сучасних умовах, які характеризуються розвитком міжнародних економічних відносин.

Управлінська система на досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава» функціонує через загальновідомі функції, такі як: 1) планування; 2) облік; 3) аналіз; 4) контроль; 5) стимулювання; 6) регулювання. Кожний з таких елементів цього об'єкта, зокрема: функція, підрозділ, параметр, теж системно

управляється відповідно до загальної мети та через відокремлені цілі та локальну мету кожного об'єкта.

Загалом, процес управління пов'язаний із грошовими коштами, фінансуванням підприємств, інвестиційною та кадровою політикою, господарськими процесами й багатьма іншими аспектами діяльності конкретного підприємства.

Прийняття будь-якого обґрунтованого управлінського рішення на кожному рівні підприємницької діяльності неможливе без чіткого ведення обліку, економічного контролю й аналізу як фінансових складових підприємства загалом, так за окремими його складовими, зокрема: капіталом, залученим до діяльності підприємства.

При цьому не варто залишити поза увагою генезис обліку згідно до загальних облікових принципів, які застосовуються бухгалтерському обліку на вітчизняному та міжнародному рівнях. Важливо на підприємстві вести два різні види обліку: фінансовий і внутрішньогосподарський облік.

Минула вітчизняна і сучасна міжнародні концепції обліку мають, певну схожість, зокрема – орієнтацію на користувача інформації, з одного боку, а з іншого мають значні розбіжності, в тому числі щодо прямого використання інформаційної бази бухгалтерського та внутрішньогосподарського обліку з метою прийняття управлінських рішень.

Для управління капіталом підприємства велике значення має бухгалтерський облік, адже він являє собою систему збору, вимірювання, обробки та передачі інформації задля прийняття раціональних управлінських рішень.

За деякими дослідженнями облік, як одна із управлінських функцій незалежно від типу економічних відносин та форм власності, здійснює обслуговування управлінського процесу, продукуючи більше 80 % інформаційної бази для прийняття управлінських рішень [97, с. 56].

До фінансового обліку відносяться події минулої діяльності, що призначена для зовнішньої звітності. Таким чином фінансовий облік служить

базою для надання фінансової інформації зацікавленим сторонам, зокрема: інвесторам, кредиторам і державним органам [13, с. 9].

Проте, сьогодні управлінський облік є не менш важливим за фінансовий. Національна федерація бухгалтерів США трактує управлінський облік як процес: 1) пізнання; 2) оцінки; 3) накопичення; 4) аналізу; 5) підготовки; 6) тлумачення; 7) повідомлення фінансової інформації, яка застосовується управлінським апаратом для здійснення планування, визначення вартості і проведення контролю в межах підприємства [113, с. 56]. Проте складові даного процесу не вичерпуються, адже жодне підприємство не функціонує як закрите, а має формувати фінансові звіти для різних органів державного регулювання.

На противагу фінансовому обліку, щодо управлінського обліку підприємницького капіталу використовують додаткову документацію, наприклад: фінансові звіти, які включають звіти про рух грошових коштів, а також різноманітні фінансові відомості. Тому цей обліковий метод застосовують на практиці з метою здійснення підприємством таких функцій, як планування, аналізу та контролю, та прийняття раціональних економічних рішень.

Як зазначалося раніше, для забезпечення процесу діяльності господарюючого суб'єкта господарювання формують залучений (пайовий) капітал, а вже в процесі діяльності поступово вкладається інший капітал, який є чужим щодо засновників. Все це в комплексі складає підприємницький капітал, а з позиції балансового подання фінансового стану суб'єкта господарювання – пасиви.

За для досягнення загальної мети підприємствами увесь капітал, а саме: пасиви та власність підприємства виділяють в спеціальний об'єкт управління. При цьому в системі управління варто визначити окрему підсистему для управління капіталом. Виходячи з цього система управління капіталом підприємства є складною комплексною системою, адже передбачає ґрунтовне планування й чітку організацію обліку для конкретної складової частини

капіталу, конкретного його виду капіталу, дієвого контролю за загальним рівнем капіталу, окремими статтями та комплексним аналізом.

Слід також розуміти, що задля управління капіталом варто здійснити чіткий розподіл зобов'язань, які можуть виникати в процесі взаємодії з іншими господарськими суб'єктами на базі укладених попередньо контрактів. Від зобов'язань залежать внески до суспільних фондів: податки, збори та платежі.

Всю підсистему управління капіталом варто поділити на три частини, а саме: 1) управління власним капіталом, в тому числі, зареєстрованим (пайовим) і резервним капіталом; 2) управління суспільним капіталом; 3) управління позиковим капіталом.

Кожна із цих частин відображає конкретну підсистему управління. Проте всі ці підсистеми не можуть функціонувати без реалізації основних завдань щодо управління зареєстрованим (пайовим) і резервним капіталом підприємства.

Щодо резервного капіталу, то в процесі виявлення особливостей управління ним пропонуємо здійснювати його управління в розрізі трьох складових (рис.1.3).

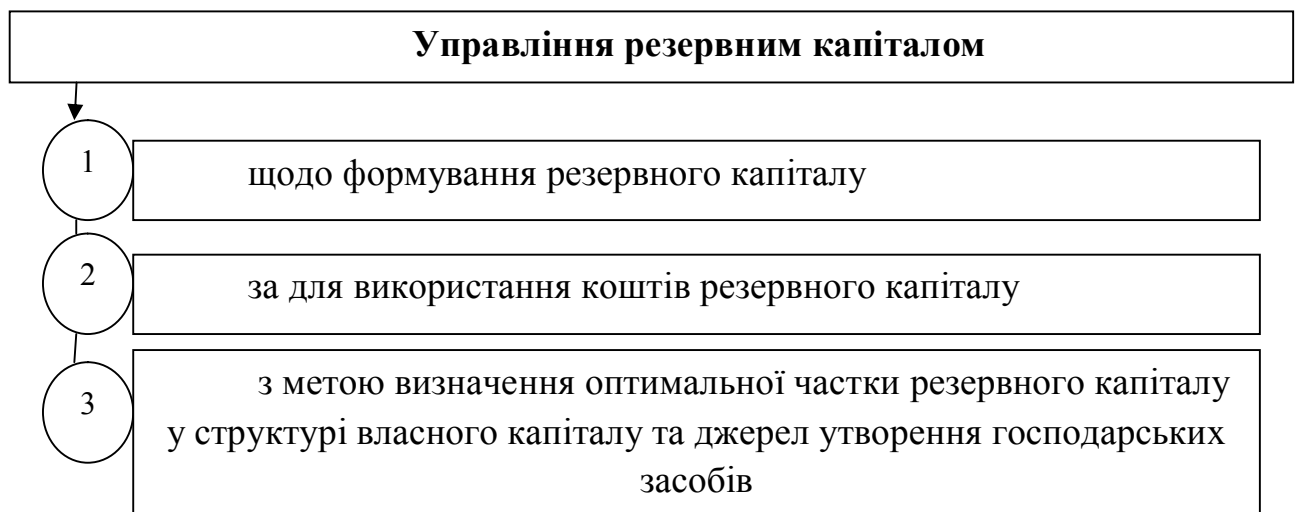


Рис. 1.3. Складові управління резервним капіталом

На наш погляд, управління резервним капіталом, формується з цих трьох складників.

В першу чергу управління щодо формування резервного капіталу. Є домінантним, бо воно є фундаментом для реалізації двох інших. Законодавством передбачено те, що формування резервного капіталу прямолінійно залежить від величини статутного капіталу.

Другим складником є забезпечення управління використання коштів резервного капіталу. При цьому передбачено, що всі кошти конкретного об'єкта обліку мають використовуватись товариством для наступних цілей: 1) погашення збитків суб'єктів господарювання; 2) приріст суми статутного капіталу в випадку розширення діяльності суб'єктів господарювання; 3) виплата дивідендів при привілейованих акціях; 4) покриття заборгованостей при ліквідації товариства; 5) погашення непередбачених витрат при недостатності прибутку; 6) списання суми витрат, які виникли у результаті уцінки необоротних активів, які сформовані за рахунок формованого резерву переоцінки; 7) окремі цілі, що передбачені законодавством або установчими документами товариства.

Варто відзначити, що кошти із резервного капіталу можна застосовувати лише після сформовування мінімально розміру, який передбачений у установчих документах товариств, крім покриття збитків.

Третій складник забезпечує визначення оптимальної частини резервного капіталу в складі власного капіталу і валюті балансу. Вибираючи джерело забезпечення фінансування господарських засобів кожен управлінець зацікавлений, щоб середня ціна фірми зростала при умові випереджувального зростання кількості чистого прибутку на всі акції підприємства [35, с. 1].

Інформаційна база для управління капіталом є потрібною керівництву кожного підприємства, і зовнішнім користувачам. Облікова інформація є базовою для прийняття конкретних управлінських рішень, при цьому довідкова інформація дає змогу проводити порівняльний аналіз із ефективного управління капіталом на окремому підприємстві.

Виходячи з цього йдеться про потрібність внутрішньої та зовнішньої інформаційної бази із управління капіталом, зокрема баланс та звіт про власний

капітал. При цьому важливо врахувати можливість якісної та оперативної трансформації першої у другу. Наприклад у США формується коротка фінансова звітність в одноступінчастій і багатоступінчастій формах для зовнішніх користувачів [64, с. 49].

Існування нормативної інформації дозволяє у короткі терміни, обгрунтовано і чітко розрахувати окремі частини структури щодо суспільного капіталу. Інформаційна база управління капіталом вважаємо є складовою частиною інформаційної системи із управління на підприємстві, що комплексно має базуватися на принципах системності, повноти, значущості, достовірності, корисності, співставлення, зрозумілості постійності, оперативності, суттєвості і ефективності.

Для досягнення хорошого результату на СГ ТзОВ «Слава» потрібно лише налагодити інформаційні потоки, а також не менш важливо впровадити надійну систему накопичення, використання та обробки інформації, яка потрібна для управління зареєстрованим (пайовим) і резервним капіталом.

Саме тому, для досягнення високого рівня управління підприємницьким капіталом необхідні якісні підходи до усіх складників усього процесу: обліку, аналізу й контролю. Але основним питанням лишається ефективна побудова обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу, а саме пасивів та власності, як в цілому, так й по окремих її складових.

Висновки до розділу 1

1. Запропоновано власне визначення поняття «капітал». Зокрема «капітал», на нашу думку, – це власність, що виражається в грошовій формі, яку підприємці вклали в власне підприємство з метою отримання прибутку.
2. Значення зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів для ринкової економіки полягає у формуванні нових підходів на глобальному рівні, тому потрібно поліпшувати їх функціональні особливості на кожному підприємстві.

3. Специфіка формування власного капіталу залежить від організаційно-правових форм, зокрема: а) для акціонерних товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою відповідальністю законодавством встановлені норми щодо формування та зміни статутного капіталу; б) розмір статутного капіталу фіксується в установчих документах і не може бути меншим за встановлену законодавством величину; в) товариство має право змінювати (збільшувати або зменшувати) статутний капітал, але його зменшення не допускається при наявності заперечень кредиторів підприємства.
4. Управління резервним капіталом дозволить: покрити збитки суб'єкта господарювання; виплатити борги у разі ліквідації підприємства; виплатити дивіденди (якщо величина резервів перевищує мінімально допустимий рівень) та інші цілі, які передбачені законодавством чи засновницькими документами.
5. Досліджено характерні ознаки особливостей обліку на досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава». Розглянуто закони, за якими ведеться правова база, регулюється та організовується бухгалтерський облік та формується фінансова звітність підприємства. На нашу думку, потрібно впровадити на підприємство систему накопичення, використання та обробки інформації, яка дозволить досягнути хорошого результату в управлінні зареєстрованим (пайовим) та резервним капіталом.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) І РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛІВ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Методика обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу

Як інформаційна система бухгалтерський облік не може бути в стороні від економічних перетворень, що відбуваються в Україні останніми роками. Глобальні зміни, які відбулися та тривають і сьогодні в господарському житті України, об'єктів господарювання, потребують наукового обґрунтування щодо реформації бухгалтерського обліку, його організації й методології.

Економіка формується в умовах глобалізації, тому й до бухгалтерського обліку зростають вимоги. При цьому розширилось коло зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації відносно власності та фінансово-майнового стану суб'єктів господарювання і результатів такої діяльності. За цих умов зростають вимоги до достовірності та повноти інформації, яку надає бухгалтерська служба щодо питань обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу.

Методика обліку зареєстрованого (пайового) капіталу полягає у здійсненні відповідних кроків. Перш за все, варто формувати необхідних обсяг зареєстрованого (пайового) капіталу, що забезпечує достатній економічний розвиток підприємства. Таке завдання реалізується через визначення загальної потреби у капіталі з метою фінансування потрібних підприємству активів в процесі ведення фінансово-господарської діяльності, а також формування можливості щодо фінансування необоротних та оборотних активів, створення системи заходів щодо залучення різноманітних форм капіталу.

По-друге, варто здійснити раціональний розподіл сформованого зареєстрованого (пайового) капіталу за напрямками використання та видами діяльності. Таке завдання реалізується через розгляд можливостей щодо використання капіталу в різних видах діяльності підприємства та відповідно

господарських процесах, а саме: формування обсягів щодо використання капіталу в майбутньому, за для забезпечення ефективності його функціонування та збільшення ринкової вартості підприємства.

По–третє, варто здійснити розроблення конкретних методів для досягнення максимальної дохідності капіталу за умов прогнозування рівня фінансового ризику. Для забезпечення максимальної прибутковості капіталу необхідно досягнути стадії його формування за рахунок оптимального співставлення власного та позикового капіталу, який залучається. В таких формах залучення капіталу в певних умовах господарювання може принести підприємству найвищий рівень досягнення прибутку. Щоб вирішити таке завдання, треба врахувати, що максимізації рівня прибутковості капіталу можна досягнути за умови суттєвого зростання рівня фінансування ризиків, які пов'язані з його формуванням, адже між цими показниками є прямий зв'язок. Через це максимізація прибутковості щодо сформованого капіталу, має бути забезпечена в межах фінансового ризику, де його рівень встановлюється власниками.

По–четверте, треба спрогнозувати заходи, що пов'язані із мінімізацією фінансового ризику, пов'язаного з використанням зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу, при певному рівні його прибутковості. Тенденції до зниження рівня ризиків можуть бути забезпечені через оптимізацію відповідної структури капіталу, який залучається. При цьому варто уникати окремих фінансових ризиків, а також сприяти ефективним формами зовнішнього та внутрішнього страхування.

По–п'яте, в процесі розвитку підприємствами мають бути розроблені можливі заходи щодо фінансової рівноваги підприємства, що здійснюється постійно. Ця рівновага може бути при забезпеченні оптимальної структури капіталу, який залучається і здійснює його авансування в потрібних об'ємах щодо високоліквідних активів.

По–шосте, варто формувати заходи з можливого та достатнього рівня фінансового контролю за фінансово–господарською діяльністю підприємства з

боку його засновників. Цей контроль може проводитись за наявності контрольного пакета акцій, в тому числі контрольної частки в пайовому капіталі, що знаходяться в руках первинних засновників підприємства. В процесі розвитку підприємства за наступного формування капіталу варто стежити за суттєвим залученням власного капіталу від зовнішніх джерел, щоб це не привело до суттєвих втрат належного фінансового контролю і поглинання підприємства іншими інвесторами.

По–сьоме, необхідно створювати заходи із забезпечення достатньої фінансової гнучкості підприємства, що мають використовуватись кожним підприємством. Фінансова гнучкість розглядає здатність підприємства до стрімкого формування на фінансовому рівні необхідного обсягу щодо додаткового капіталу із появою несподіваних (з високою ефективністю) інвестиційних пропозицій. Таке забезпечення здійснюється в процесі формування капіталу на основі оптимізації щодо співвідношення власного та позикового капіталу. Важливу роль відіграють тут строки залучення капіталу, а також зменшення рівня фінансових ризиків та своєчасних розрахунків між контрагентами.

По–восьме, здійснити формування заходів із оптимізації обороту капіталу. Така задача спрямована на вирішення низки питань щодо ефективного управління потоками з різних форм капіталу, які формуються в процесі деяких циклів обороту на підприємстві.

По–дев'яте, повинні створюватись заходи із своєчасного реінвестування капіталу, який забезпечить відповідний рівень щодо раціональної діяльності підприємства. Рівень ефективної господарської діяльності підприємства в майбутньому, в значній мірі, залежить від цілеспрямованого формування його власного капіталу.

Методика обліку зареєстрованого (пайового) капіталу, як і інших елементів фінансової звітності, відображає процедуру визнання його на рахунках бухгалтерського обліку.

На структуру зареєстрованого (пайового) капіталу мають вплив вимоги законодавства пов'язані із реєстрацією внесків учасників. Згідно з цими вимогами виділяють статутний капітал чи пайовий капітал, реєстрація яких є обов'язковою. Водночас інший капітал не підлягає реєстрації. Виходячи з цього вони виконують різні функції.

Зареєстрований капітал включє в себе статутний капітал господарських товариств, в тому числі, комунальних й державних господарств, що призначений для заснування підприємства і введення його діяльності, а також виконує захисну функцію, функції управління та контролю, які дадуть можливість суб'єктам контрольного пакета акцій вести стратегічну політику та формувати дивідендну політику і контролювати кадрові питання.

Згідно із сучасним Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, забор'язань, господарських операцій підприємств та організацій до зареєстрованого капіталу, який відображається на рахунку 40, відносять: 401 «Статутний капітал»; 402 «Пайовий капітал»; 403 «Інший зареєстрований капітал»; 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу» [85, с. 4].

Зареєстрований (пайовий) капітал – це юридично оформлена, офіційно оголошена і належним чином зареєстрована частина внесків власників до капіталу підприємства. Зареєстрований капітал відображається на рахунку 40, який має субрахунки:

1) Субрахунок 401 «Статутний капітал». На ньому відображається статутний капітал товариства та державних й комунальних підприємств. За кредитом субрахунку 401 "Статутний капітал" відбувається збільшення статутного капіталу, а за дебетом – його зменшення (вилучення). Сальдо субрахунку 401 повинно відповідати розміру статутного капіталу, що відображений в статуті чи статутному договорі. Аналітичний облік по даному рахунку ведеться за видами капіталу, а саме за кожним засновником, учасником чи акціонером тощо.

2) Субрахунок 402 «Пайовий капітал». На даному субрахунку відображається та узагальнюється інформація про розмір пайових вкладів

членів кредитної спілки чи підприємства споживчої кооперації й інших колективних підприємств, сума яких передбачена в установчих документах. Аналітичний облік субрахунка 402 «пайовий капітал» ведеться за видами капіталу, а також в розрізі колективних та індивідуальних членів.

3) Субрахунок 403 «Інший зареєстрований капітал». На даному субрахунку відображається зареєстрований капітал інших підприємств, а саме приватних підприємств, в якого формування передбачено у установчих документах.

4) Субрахунок 404 «Внески до незареєстрованого статутного капіталу». На даному субрахунку відображаються внески, що надходять задля формування статутного капіталу, а саме акціонерного товариства, після його оголошення та до реєстрації відповідних змін в установчих документах [12, с. 1].

В обліку для резервного капіталу призначений пасивний рахунок 43 «Резервний капітал» в Плані рахунків бухгалтерського обліку. При кредиті рахунка відображається створення резервів, при дебеті відображається їх використання. Щодо сальдо рахунка 43 «резервний капітал», то воно є кредитове та показує скільки залишилось резервів на кінець звітного періоду. Весь аналітичний облік резервного капіталу ведемо за видами капіталу, джерелами їх створення і напрямом використання.

Резервний капітал представляє собою суму резервів, які створені згідно із чинним законодавством чи статутними документами у розмірі не менше 5% від щорічного прибутку (за рахунок нерозподіленого прибутку). Цей капітал притаманний всім видам підприємств. На рахунку 43 «Резервний капітал» відображається інформація про наявність і рух резервів. Сума резервного капіталу для господарських товариств встановлюється нормативно–правовими актами, аналіз котрих дозволив виявити те, що:

– відповідно до Закону України «Про господарські товариства» резервний фонд має бути не менше 25 відсотків від статутного (складеного) капіталу [47];

– відповідно до ст. 87 Господарського кодексу України в господарському товаристві створюються резервний (страховий) фонд в сумі, встановлені

установчими документами, проте не менш як п'ятнадцять відсотків від статутного капіталу [29, с. 4].

Розглянемо детальніше методику ведення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу. Отже, головною функцією статутного капіталу є регулювання відносин власності. Розмір статутного капіталу фіксується в установчих документах, але має бути не меншим аніж встановлено законодавством. Якщо згідно із законом не потрібно здійснювати реєстрацію вступних внесків засновників, то статутний капітал може бути відсутнім як вид. Сума статутного капіталу не повинна бути меншою за встановлену законодавством. У Державному реєстрі господарських одиниць повинні бути зареєстровані рішення про збільшення або зменшення статутного капіталу, який має бути відповідним вартості даних фінансової звітності та балансу підприємства. В балансі фіксується та сума капіталу, в рамках якої засновники та учасники будуть нести матеріальну відповідальність перед всіма кредиторами.

При формуванні джерел статутного капіталу господарських товариств ними можуть бути матеріальні внески засновників та гроші, які фіксується у засновницьких документах. Розмір статутного капіталу та рішення щодо його збільшення чи зменшення затверджується тільки засновниками товариства і примусово реєструються у Державному реєстрі господарських одиниць. Розмір зареєстрованого капіталу за балансом рівний розміру зареєстрованому у Державному реєстрі.

Пайовий капітал застосовується кредитними спілками, підприємствами споживчої кооперації, а також іншими колективними підприємствами, в яких в установчих документах відображаються внески засновників. Це можуть бути паї чи пайові внески. Пайовий капітал має включати суми пайових внесків усіх членів спілки (індивідуальних і колективних).

Так чи інакше зареєстрований (пайовий) капітал взаємопов'язаний із іншими видами капіталу.

При цьому, якщо досліджувати неоплачений капітал, то цей вид капіталу притаманний таким підприємствам, які формують статутний чи пайовий. Неоплачений капітал виникає для того, щоб підприємство розпочало свою діяльність згідно із законодавством, але воно повинно мати сформовані вказані види капіталу, проте не повністю. Такий капітал відображає суму боргових вимог до засновників, які мають здійснювати внески до статутного чи пайового капіталу.

Дані про стан і його зміни, суми внесків засновників підприємства, що зафіксовані в установчих документах відображаються на субрахунку 401 «Статутний капітал» та 402 «Пайовий капітал», що ж до рахунків 46 «Неоплачений капітал», а також 45 «Вилучений капітал», то вони застосовуються для регулювання зареєстрованої суми. Ця сума має співставлятись із фактичною наявною величиною суми внесків.

Щодо резервного капіталу, то для нього використовують спеціальний рахунок 43 «Резервний капітал».

Базовими господарськими операціями є: здійснення реєстрації статутного чи пайового капіталу; безпосереднє внесення внесків до статутного капіталу засновниками. До цих внесків можна віднести як і грошові кошти, так і товарно-матеріальні цінності некапітального характеру.

Крім цього, під внесками до статутного капіталу розуміють необоротні активи; послуги; відображення фінансового результату діяльності (прибутків та збитків) створені за рахунок внесків засновників та введені в експлуатацію необоротні активи; нарахування дивідендів; збільшення/зменшення статутного капіталу; здійснення оплати викупленої частки (акцій); списання суми щодо перевищення номінальної вартості понад ціною викупу.

До факторів впливу на розмір зареєстрованого (пайового) капіталу можна віднести наступні: 1) інвестиції, що ведуть до збільшення власного капіталу; 2) прибутки, що одержані як позитивний результаті діяльності, а тому збільшують розмір власного капіталу; 3) вилучення частки засновником, де зменшується розмір власного капіталу; 4) витрати, що пов'язані із використанням власного

капіталу, для прикладу, виплата дивідендів чи покриття раніше отриманих збитків.

Внески до статутного капіталу в вітчизняній грошовій одиниці оцінюють за спільним рішенням учасників, яке має відповідати установчим документам. Обов'язковою умовою в установчих документах підприємства є формування статутного капіталу за рахунок внесків засновників. Його величина прописана в установчих документах, та обов'язково підлягає реєстрації в державному реєстрі господарюючих одиниць.

В залежності від виду товариств буде залежати і особливості формування зареєстрованого (пайового) капіталу. Вважаємо за необхідне розглянути ці особливості щодо ТОВ, ПрАТ і ПАТ.

Згідно з Законом України «Про господарські товариства», зокрема в статті 52 (від 05.05.1999 р.) суб'єкт повинен скласти суму еквівалентну 100 мінімальним зарплатам за для створення ТОВ [47, с. 4]. Відповідно із змінами до цієї статті від 30.12.2009 р. було зазначено, що у ТОВ повинен створюватись статутний капітал, сума якого повинна складати суму, яка еквівалентна одній заробітній платі в час створення підприємства. У 2011 р. відповідно до Закону України № 3263–VI – “Про внесення змін у деякі законодавчі акти України відносно спрощення процедури початку підприємницької діяльності”, положення щодо встановлення мінімальної суми статутного капіталу було скасовано.

Формування статутного капіталу є наступним, а саме: до державної реєстрації ТОВ всі із учасників повинні вкласти не менше 50 % як внесок, який вказаний у установчих документах, та який затверджується довідкою із банку, коли внесок учасника це грошові кошти, чи внески до статутного капіталу у вигляді майна, що зареєстроване актом у натуральній формі і актом експертної оцінки даного майна.

Нині мінімальні розміри статутних капіталів повного та командитного товариств, товариств з обмеженою відповідальністю та товариств з додатковою

відповідальністю не мають обмежень. Щодо приватних підприємств, то розмір їхнього статутного фонду не встановлюється.

При формуванні і зміні статутного капіталу акціонерні товариства мають свої особливості. Формування статутного капіталу в акціонерних товариствах відбувається шляхом випуску деякої кількості акцій із рівноцінною номінальною вартістю. Засновуючи акціонерне товариство всі акції можуть розповсюджуватись шляхом відкритої передплати (для публічних акціонерних товариствах) чи розподілу акцій між засновниками (для приватних акціонерних товариствах).

Щодо акціонерних товариств, то варто зазначити, що 29 квітня 2009 року були внесені значні зміни в Закон України «Про господарські товариства», а саме: акціонерні товариства змінили найменування. Якщо раніше вели мову про Відкрите акціонерне товариство (ВАТ), то нині – це Публічне акціонерне товариство. При цьому, Закрите Акціонерне Товариство (ЗАТ) перейменували на Приватне Акціонерне Товариство (ПАТ).

Відмінність між цими двома товариствами можна виокремити в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Відмінність між ПАТ і ПрАТ

№ з/п	ПАТ	ПрАТ
1.	Акціонер має право на свідчення власних акції без попередньої згоди акціонерів чи товариства. При цьому, кількість акціонерів є необмеженою.	Допустима максимальна кількість акціонерів сягає 100 чоловік.
2.	Має право розміщувати акції як публічно, так і приватно.	Може лише приватно здійснювати розміщення акцій.
3.	Є обов'язок пройти процедуру лістингу.	Не будуть продаватися чи купуватися акції товариства на фондовій біржі.
4.	Незалежний аудитор має обов'язково перевіряти фінансову звітність за рік.	Товариство не зобов'язане розкривати свою фінансову діяльність на фондовому ринку.
5.	Рішення повинне прийматись більшістю присутніх на зборах акціонерів, за виключенням питань, які потребують більш кваліфікованого підходу.	

Найсуттєвіші зміни стосувались ПАТ, де основна ціль полягала в досягненні захисту прав акціонерів, які мали контрольний пакет акцій. Крім цього, було прийняте рішення ввести обмеження щодо максимально можливої кількості акціонерів, а саме – до 100 чоловік. Якщо раніше у кількість учасників ЗАТ була необмежена [4, с. 15].

Певні особливості мають акціонерні товариства при формуванні та зміні зареєстрованого (пайового) капіталу. У акціонерному товаристві статутний капітал формується шляхом випуску певної кількості акцій, які є еквівалентні їх номінальній вартості. При створенні акціонерного товариства акції можуть розповсюджуватись шляхом відкритих передплат, що більш характерно для публічних акціонерних товариств, або шляхом розподілення усіх акцій між засновниками, що більш притаманно для приватним акціонерним товариствам.

Мінімальний статутний капітал для акціонерного товариства становить 1250 мінімальних зарплат. Для ПрАТ величина статутного капіталу визначається у сумі, яка передбачена в установчих документах. Для ПАТ статутний капітал зазначається у сумі здійсненої підписки на акції у розмірі номінальної вартості, що незалежить від ціни їх реалізації.

Загалом є встановлені розміри статутних капіталів господарських товариств (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Мінімальні розміри статутних капіталів господарських товариств

Вид товариства	Статутний капітал
Акціонерне товариство	1250 мінімальних заробітних плат
з 1.01.2013 по 30.11.2013	1 433 750 грн.
з 31.12.2013 по 31.08.2015	1 522 500 грн.
з 01.09.2015 по 30.04.2016	1 722 500 грн.
з 01.05.2016 по 30.11.2016	1 812 500 грн.
з 01.12.2016 по 31.12.2016	2 000 000 грн.
з 01.01.2017 по 31.12.2017	4 000 000 грн.

В кооперативі допустиме асоційоване членство. Асоційовані члени мають зробити лише пайовий внесок в створення й розвиток кооперативу.

Сукупність пайових та вступних внесків являється різновидом власного капіталу.

В більшій кількості прийнятих Статутів сільськогосподарських кооперативів базовим джерелом формування майна кооперативу являється пайовий капітал, що утворюється за рахунок пайових внесків і майна кооперативу.

Сума пайових внесків до кооперативу встановлюється у рівних частинах й пропорційно очікуваній участі члена кооперативу у господарській діяльності.

Сума вступних і майнових внесків законодавством не визначена.

Щодо резервного капіталу, то він є досить важливою ланкою власного капіталу кожного суб'єкта господарювання, тому, що його розмір при взаємозв'язку із іншими фінансово–економічними показниками має вплив на ефективність управління підприємством.

Під час розгляду наказу про облікову політику підприємствам варто передбачити основні принципи відносно порядків відкриття інформації щодо активів, доходів і витрат, зобов'язань та методів відображення власного капіталу і його складових у системі облікового забезпечення.

Методи формування резервного капіталу розгортаються різноманітними нормативно–правовими документами і залежать від організаційно–правової форми господарювання суб'єкта. Проте останні (за виключенням бюджетних і банківських установ) в своїй фінансово–господарській діяльності спираються на Закон України «Про господарські товариства», але акціонерні товариства, ще повинні дотримуватися вимогам норм Закону України «Про акціонерні товариства». В акціонерних товариствах резервний капітал створюється у сумі, яка встановлена в установчих документах, проте не менше 25 відсотків від статутного капіталу. Сума щорічних відрахувань для поновлення резервного капіталу передбачена установчими документами та вираховуються із чистого прибутку і не повинна бути меншою 5 процентів від його загальної вартості.

Резервний капітал, водночас, має певні фактори (рис. 2.1).



Рис.2.1 Фактори, що впливають на формування і використання коштів резервного капіталу

Мінімальна сума формування щодо резервного капіталу товариств зазначена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Мінімальна сума резервного капіталу і відрахувань до нього при різноманітних організаційно–правових форм господарювання

№ з/п	Організаційно– правова форма підприємства	Порядок формування резервного капіталу	Величина мінімального розміру резервного капіталу, %	Мінімальна частка, яку необхідно вносити до резервного капіталу, %
1	2	3	4	5
1.	Акціонерні товариства; публічні акціонерні товариства; приватні акціонерні товариства	За рахунок реінвестованих дивідендів або чистого прибутку	15 відсотків від статутного капіталу	не менше 5 відсотків від суми чистого прибутку товариства
2.	Товариство з обмеженою відповідальністю		25 відсотків від статутного (складеного) капіталу	не менше 5 відсотків від суми чистого прибутку
3.	Банки і банківські установи		25 відсотків регулятивного капіталу	не менше 5 відсотків від прибутку банку

Дані із таблиці 2.3 вказують на малий розмір резервного капіталу, як функції управління. Враховуючи ці дані можемо запропонувати на законному рівні підняти розмір резервного капіталу до економіко обґрунтованих норм. При цьому, слід підкреслити, що така політика управління коштами резервного капіталу матиме як позитивні, так і негативні сторони.

Загалом методика обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу залежить від багатьох факторів, серед яких: формування необхідних обсягів зареєстрованого (пайового) капіталу; здійснення раціонального розподілу сформованого капіталу; розроблення конкретних методів для досягнення максимальної дохідності капіталу; прогнозування заходів, що пов'язані із мінімізацією фінансового ризику; розроблення можливих заходів щодо фінансової рівноваги підприємства; створення заходів із забезпечення достатньої фінансової гнучкості підприємства; створення заходів із своєчасного реінвестування капіталу та інші.

2.2. Організація обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу

Організація варіантів відображення носіїв облікової інформації вимагає додержання трьох особливостей бухгалтерського обліку як процесу.

Першою особливістю бухгалтерського обліку як процесу уявляється те, що кожний господарський факт, явище чи процес повинен бути переусім зафіксований на носії в якості доказу (як документ), який закріплено в спеціальному законодавчому акті – Положенні про документи і документооборот в бухгалтерському обліку [12, с. 3]. Це положення є базисом для записів в бухгалтерські облікові реєстри.

Друга особливість бухгалтерського обліку як процесу є те, що всі господарські факти, явища чи процеси фіксуються в первинних документах, які виступають доказами про їх реальність, підлягають обов'язковому запису, реєстрації та накопиченню у облікових реєстрах. Це значить, що якщо в облікових реєстрах будуть зроблені записи про господарські факти і інші математичні процедури: додавання чи віднімання й визначення новішого стану об'єкта обліку, то вони автоматично стають носіями облікової інформації.

Третьою особливістю бухгалтерського обліку є те, що облік не закінчується визначенням нового становища об'єкта у облікових реєстрах, адже підсумкові дані мають бути перенесені з облікових реєстрів в звітні форми, що після заповнення автоматично стають носіями облікової (підсумкової чи звітної) інформації.

Таким чином, особливості бухгалтерського обліку в технологічному процесі визначають три види варіантів відображення облікової інформації, а саме: документи чи докази, звітні форми, облікові реєстри [12, с. 6].

Організація обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу, перш за все, стосується його збільшення чи зменшення, що супроводжується відповідними документами та відображається на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 2.4).

Зміст господарських операцій пов'язаних із збільшенням статутного капіталу [41, с. 58]

№ з/п	Зміст господарської операції	Підстава (документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дт	Кт
1.	Зареєстровано статут товариства	Свідоцтво про реєстрацію, статут підприємства	46	40.1
2.	Здійснено внески до статутного капіталу:			
а).	– грошовими коштами	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	46
б).	– основними засобами	Акт ОЗ–1	10	46
в).	– інтелектуальною власністю та іншими нематеріальними активами	Те саме	12	46
г).	– цінними паперами інших суб'єктів господарювання	Акт	14	46
д).	– матеріальними цінностями	Акт, накладна	20,22	46
3.	Збільшення статутного капіталу згідно з внесеними змінами до статуту	Свідоцтво, Зміни до статуту	46	40.1
4.	Збільшення статутного капіталу за рахунок:			
а).	– додаткових внесків грошовими коштами	Касові ордери, платіжні доручення, виписка банку	30, 31	46
б).	– нерозподіленого прибутку	Витяг з протоколу збору засновників	44.3	46
в).	– дивідендів, нарахованих учасникам	Витяг з протоколу збору засновників	67.1	40.1

Як видно із таблиці 2.4 якщо в обліку відображаються операції пов'язані зі збільшення суми статутного капіталу всіх господарських товариств (крім акціонерних товариств), то капітал може збільшуватись за допомогою додаткових вкладень учасників, дивідендів належних учасникам і нерозподіленого прибутку.

Початковий запис Акціонерного товариства (АТ) в бухгалтерському обліку на синтетичному рівні не має відмінності від записів у неакціонерних товариствах. Він здійснює на відповідну суму на підставі установчих документів, які зареєстровані в державному реєстрі. При цьому буде здійснено такий запис:

Дебет 46 «Неоплачений капітал»

Кредит 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»

На рахунку 46 «Неоплачений капітал» відображається надходження внесків. До рахунка 46 «Неоплачений капітал» відкриваються різні субрахунки в залежно від виду АТ.

Всі акціонерні товариства мають право збільшувати свій статутний капітал, якщо є умова, що акції, які випущені раніше сплачені повністю за вартістю, що є не менша за номінальну.

Збільшення статутного капіталу в акціонерному товаристві здійснюється шляхом:

- 1) росту кількості акцій номінальної вартості;
- 2) росту номінальної вартості акцій;
- 3) обміну облігацій на акції цього ж емітента.

При здійсненні вкладень до статутного капіталу акціонерного товариства можуть бути деякі особливості.

В погашення боргів за вкладами до статутного капіталу здійснюється зарахування вартості основного засобу, але всі витрати, що так чи інакше пов'язані із транспортуванням, монтажем та доведенням основного засобу (якщо вони мають місце) будуть віднесені до первісної вартості об'єкта обліку. Проте такі основні засоби не впливають на суму заборгованості, звісно якщо це

не зазначено у відповідних установчих документах. Якщо ці об'єкти вносяться нерезидентом, тоді процедура є аналогічною, а саме: сума від сплаченого мита й митних зборів буде віднесена до первісної вартості, а тому відповідно – збільшується. При цьому вона не буде врахована в суму погашення заборгованості засновника.

Якщо справедлива вартість об'єкта перевищує номінальну вартість акцій, тоді доцільно вартість такого об'єкта поділити на дві суми, тобто: 1) вартість акцій за номіналом; 2) різниця між справедливою вартістю об'єкта та номіналом акцій.

Щодо операцій з процесу створення об'єктів основних засобів в бухгалтерському обліку, то всі суми, які включені до первісної вартості об'єкта відображаються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Коли об'єкт є готовим до використання, то він зараховується до складу основних засобів за первісною вартістю.

Якщо одержано вкладення від нерезидента, тоді вартість об'єкта має бути збільшена відповідно до вартості мита й митних зборів. Разом з цим буде здійснюватись нарахування ПДВ у розмірі 20 % від контрактної вартості нематеріального активу. Після цього така ця сума ПДВ буде віднесена до податкового кредиту.

Щодо специфіки обліку внесків товарно–матеріальними цінностями, то є певні особливості, із їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку. При цьому як і в нематеріальних активах внески, що мають форму товарно–матеріальних цінностей трактують як придбання. Через це операції з внесення товарно–матеріальних цінностей до статутного капіталу в бухгалтерському обліку відображені так як і операції з нематеріальними активами. Відмінність полягає у відображенні надходжень товарно–матеріальних цінностей, які здійснюються на рахунках обліку запасів.

Таким чином при одержанні внесків використовують рахунки обліку конкретного запасу замість рахунка 15 «Капітальні інвестиції». Ще однією відмінністю є відсутність «введення в експлуатацію основного засобу».

Облік додаткових внесків акціонерів, під яким розуміємо збільшення кількості акцій, може відбуватись за допомогою: додаткових внесків, що вкладені безпосередньо або пов'язаних з реінвестиції дивідендів.

В обох випадках публікується повідомлення про те, що із збільшенням статутного капіталу, мають бути внесені відповідні зміни, що реєструються.

В бухгалтерському обліку безпосередній випуск додаткових акцій буде відображатись як і при первісному випуску. Зазвичай використовують грошові кошти при додатковій емісії акцій. У випадку здійснення внесків в будь-якій іншій майновій формі учасники будуть їх оцінюватись за ринковою вартістю акцій першої емісії, а не за справедливою вартістю.

Другий спосіб – це реінвестування дивідендів, що передбачає використання двох варіантів зі збільшення статутного капіталу, а саме: додатковий випуск акцій однакової номінальної вартості чи випуск акцій однакової кількості, проте нової номінальної вартості.

Такий процес є пов'язаний із кількома етапами. Перш за все, випуск акцій тієї самої номінальної вартості здійснюється так: а) нарахування дивідендів; б) здійснення реєстрації додаткового випуску; в) списання нарахованих дивідендів, щодо погашення заборгованості акціонерів.

Варто зазначити, що випуск акцій однакової кількості, проте нової номінальної вартості має відбуватись за наступними етапами: 1) проведення нарахувань дивідендів; 2) здійснення реєстрації додаткового випуску; 3) проведення списання нарахованих дивідендів, щодо погашення заборгованості акціонерів; 4) вилучення з обігу акцій, які мають стару номінальну вартість; 5) реєстрація випуску акцій, що мають нову номінальну вартість. З цього видно, що другий спосіб має відмінність від першого; б) додаткові етапи із вилучення акцій, що мають стару номінальну вартість та випуск акцій із новим номіналом.

Особливості обліку щодо зменшення статутного капіталу в акціонерного товариства має своє специфіку. Деколи акціонерні товариства можуть зменшити свій статутний капітал.

Є кілька способів зі зменшення статутного капіталу: 1) якщо зменшується кількість акцій наявної номінальної вартості; 2) якщо відбувається зменшення номінальної вартості акцій, тобто деномінація. Перший варіант передбачає простий викуп акцій в акціонерів із подальшим анулюванням.

Другий варіант передбачає викуп всіх акцій в акціонерів та їхнє анулюванням з наступним випуском акцій нової номінальної вартості, а також із розподілом нових акцій між акціонерами у відповідності до їхніх часток у статутному капіталі. У зв'язку зі зміною величини статутного капіталу, в обліку будуть відображатись зміни в структурі статутного капіталу.

За структурою статутний капітал акціонерного товариства може піддаватись змінам, як наслідок обміну привілейованих акцій на прості, а також як результат дроблення чи консолідації акцій (табл.2.5). Підставою для зменшення статутного капіталу є витяг з протоколу зборів акціонерів.

Таблиця 2.5

Відображення в обліку зменшення статутного капіталу

№ п/п	Господарські операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
<i>Зменшення кількості акцій (викуп акцій з метою анулювання)</i>			
1	Викуплено акції	45 «Вилучений капітал»	30 «Готівка»; 31 «Рахунки в банках»
2	Зареєстровано зміни до статуту, пов'язані із зменшенням статутного капіталу	401 «Статутний капітал»	45 «Вилучений капітал»
3	Відображено перевищення номінальної вартості над купівельною вартістю	45 «Вилучений капітал»	421 «Емісійний дохід»
4	Відображено перевищення купівельної вартості над номінальною вартістю	421 «Емісійний дохід» 443 «Прибуток використаний у звітному періоді»	45 «Вилучений капітал»
<i>Зменшення номінальної вартості</i>			
1	Зменшення статутного капіталу	401 «Статутний капітал»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
2	Компенсація акціонерам	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	301 «Готівка в національній валюті»; 31 «Рахунки в банках»
3	Зареєстровано зміни до статуту, пов'язані зі зменшенням розміру статутного капіталу до мінімально встановленого розміру	401 «Статутний капітал»	442 «Непокріті збитки»

Як зазначалось раніше щодо пайового капіталу, то він є сукупністю коштів юридичних та фізичних осіб, який добровільно розміщений в товаристві за для здійснення господарської діяльності, тобто: суми пайових вкладів учасників споживчого товариства, житлово–будівельного кооперативу, колективного сільськогосподарського підприємства, кредитної спілки і інших підприємств, які передбачені установчими документами. Колективні сільськогосподарські підприємства (КСП), під час формування пайового капіталу, крім вартості розпайованої частини майна відображають і вартість тої частки, що стоїть не розпайованою, та збільшення чи зменшення вартості майна під час діяльності підприємства.

16–го січня 2003 року було встановлено, що майно кооперативу згідно з Господарським Кодексом України р. №436–1V ділиться на пайовий та неподільний фонди [29, с. 54]. Неподільний фонд створюється із вступних внесків коштами і майна кооперативу (окрім землі). Пайові внески членів кооперативу не включаються до нього. Порядок формування та розмір неподільного фонду встановлюються статутом. Тому на субрахунку 402 «Пайовий капітал» можемо виділити два аналітичні рахунки 402.1 «Неподільний капітал» і 402.2 «Пайовий капітал».

В разі виходу із кооперативу юридична або фізична особа може одержати майновий пай натурою, грошима чи, при бажанні, цінними паперами згідно з його вартістю на момент виходу. Термін та другі умови отримання паю встановлюються статутом кооперативу. Якщо пай виділяють грошима, то цю операцію відображають дебетом рахунка 402 «Пайовий капітал» і кредит рахунків 30 «Готівка» або 31 «Рахунки у банках». Якщо виділено пай члену кооперативу в натурі, то цю операцію відображають за дебетом рахунка 402 "Пайовий капітал" і кредитом рахунка 67 "Розрахунки з учасниками". По дебеті відображають виділення конкретних об'єктів.

Вагома сума резервного капіталу розглядається в двох напрямках.

В першому випадку резервний капітал являється фактором збільшення суми власного капіталу товариства, а з другого боку він перебуває чинником обмеження розподілу чи споживання прибутку на виплату дивідендів іншого його використання завдяки створенню спеціального цільового резерву товариства. Варто зазначити, що направлення частки прибутку в збільшення резервного капіталу ніяк не впливає на валюту балансу і вартість чистих активів, що являються головними показниками, які характеризують вартість товариства. Важливим індикатором для ефективності діяльності товариства, а також фінансовим підґрунтям для успішного функціонування, є економічно обґрунтована сума власного капіталу, що вона підвищує інвестиційну привабливість кожного суб'єкта господарювання.

В другому випадку кошти резервного капіталу застосовуватимуться за для покриття збитків, виплати і нарахування дивідендів (коли недостатньо прибутку), а також погашення заборгованостей при ліквідації товариства.

Негативним явищем збільшення суми резервного капіталу на законному рівні являється те, що формування капіталу потребуватиме вилучення з обороту суб'єктів господарювання частки прибутку або іншого додаткового капіталу в виді реінвестування прибутку в спеціальний резерв товариства. Насправді, з першого погляду для засновників і акціонерів товариств ця політика являється непривабливою, тому, що вони недоотримають доходи в формі дивідендів, і соціальні виплати, які згідно з чинним законодавством проводяться за рахунок прибутку. Проте, реінвестований прибуток в резервний капітал товариства буде здійснюватись, при умові правильно складеної системи управління власним капіталом, яerez його зростання в загальній структурі валюти балансу.

Враховуючи вище сказане можна вважати, що при традиційному підході формування резервного капіталу є обмеження щодо використання чистого прибутку для виплати дивідендних платежів засновникам. Це зумовлює акумулювання грошей в складі власного капіталу і збільшує фінансову стійкість товариства.

В обліку для резервного капіталу призначений пасивний рахунок 43 «Резервний капітал» в Плані рахунків бухгалтерського обліку. При кредиті рахунка відображається створення резервів, при дебеті відображається їх використання. Щодо сальдо рахунка 43 «Резервний капітал», то воно є кредитове та показує скільки залишилось резервів на кінець звітного періоду.

Весь аналітичний облік резервного капіталу ведемо за видами капіталу, джерелами їх створення і напрямом використання.

Відрахування від прибутку для створення чи поповнення резервного капіталу відображаються в обліку записом: Дт 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; Дт 43 «Резервний капітал».

Резервний капітал застосовують при покритті непередбачуваних витрат, збитків та для сплати боргів підприємства у разі його ліквідації. Невикористані кошти резервного капіталу, що залишились, переходять в наступний звітний період.

Операції, які пов'язані з використанням коштів резервного капіталу варто застосовувати відповідні господарські операції (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Журнал реєстрації господарських операцій для використання сум резервного капіталу

№ з/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1.	Використання суми резервного капіталу для покриття витрат внаслідок надзвичайних ситуацій	43 «Резервний капітал»	10 «Основні засоби»; 15 «Капітальні інвестиції»; 20 «Виробничі запаси»; 26 «Готова продукція»; 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»; 35 «Поточні фінансові інвестиції»; 30 «Готівка».
2.	Покриття витрат підприємства із вилучення наслідків надзвичайних ситуацій	43 «Резервний капітал»	66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; 65 «Розрахунки за страхуванням»; 23 «Виробництво».
3.	Кошти, що направлені з резервного капіталу для покриття збитків звітного періоду	43 «Резервний капітал»	44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»
4.	Використання сум резервного капіталу для виплати дивідендів засновникам	43 «Резервний капітал»	67 «Розрахунки з учасниками»

Резервування капіталу являється невід'ємною частиною фінансової роботи, яка дає змогу реалізувати принцип постійно діючої корпорації, через це частина резервів в складі власного капіталу корпорації зростає.

Для користувачів публічної фінансової звітності, беручи до уваги важливе значення резервного капіталу можемо запропонувати його трактування не тільки в якості резерву задля покриття збитків, але і як сукупність резервів для розвитку діяльності товариства і переоцінки об'єктів необоротних активів.

Провівши дослідження порядку проведення переоцінки об'єктів необоротних активів, можна вважати, що буде доцільно відображати її результати в якості резервування і обліковувати їх в складі резервного капіталу товариства. Резервування в свою чергу відповідає принципу обачності і концепції збереження капіталу, тому, що при проведенні дооцінки об'єкту необоротних активів збільшуватиметься і резервний капітал, що перебуває джерелом (резервом) за для погашення збитків під час проведення їх уцінки в розмірі раніше проведеної дооцінки.

Вчена Т.А. Яковець вважає, що доречним було б для рахунку 43 «Резервний капітал» Плану рахунків бухгалтерського обліку, виокремлювати відповідні субрахунки для обліку сум резервів: 431 «Резервний капітал встановлений законодавством», 432 «Резервний капітал встановлений статутом» [117, с.117].

Провівши аналіз теоретико–методичних розробок і враховуючи практичну діяльність суб'єктів господарювання відносно обліку резервного капіталу та за результатами здійснюваного дослідження, із ціллю покращення концепції якості даного об'єкта обліку для рахунку 43 «Резервний капітал» І.Л. Цяцюк пропонує розробити такі субрахунки: 431 «Обов'язковий резерв за законодавством»; 432 «Резерв розвитку товариства»; 433 «Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів» [110, с. 2].

При введенні цих субрахунків можна поліпшити аналітичну функцію облікової інформації із ціллю управління власним капіталом на підприємствах.

2.3. Зареєстрований (пайовий) та резервний капітали у звітності підприємства

Фінансова звітність являється однією із головних джерел інформації про фінансовий стан підприємства, забезпечення його стійкості і стабільності, які сприятимуть досягненню основних цілей підприємства. Застосування правильного підходу до побудови системи фінансової звітності й методології, специфіки формування й подання дасть змогу ефективно використовувати ресурси підприємства, а також підвищити достовірність й адекватність фінансової інформації. Крім цього, дані фінансової звітності дають змогу здійснювати детальний аналіз процесів і явищ, що можуть негативно впливати на господарський процес, включно із фінансовою безпекою підприємства.

Від організаційно–правової форми підприємства залежить порядок формування й облік власного капіталу, а також вимоги чинного законодавства відносно мінімального розміру резервного, статутного й інших видів капіталу.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996–XIV, під фінансовою звітністю розуміють бухгалтерську звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності й рух грошових коштів підприємства за базовий період [45, с. 10].

На сьогодні фінансова звітність являється елементом інфраструктури ринкової економіки, а також реальним засобом комунікації, за допомогою котрого менеджери різних рівнів мають можливість формувати тактику та стратегію розвитку підприємства. За допомогою даних фінансової звітності можливо оцінити майновий стан, здійснювати прогнозування грошових потоків і визначати вектори розвитку підприємства, оцінити результати діяльності і економічний потенціал суб'єкта господарювання та приймати ефективні управлінські рішення. Фінансова звітність перебуває комплексною системою відображення оптимізованої комбінації зацікавленості суб'єктів ринку, що динамічно модифікується та розвивається із впливом сучасних змін економічного навколишнього середовища. Вона водночас виступає предметом

конфлікту між укладачами й користувачами, а також способом його врегулювання [54, с. 12].

Абсолютно всі користувачі фінансової звітності бажають отримати максимально вірну інформацію про підприємство. Тому що високий рівень проінформованості про фінансово–майновий стан підприємства є значним засобом конкурентоспроможності в глобальному світі [69, с. 38].

В сучасних умовах фінансова безпека підприємства знаходиться під впливом різних загроз (внутрішніх і зовнішніх), які впливають негативно на фінансовий стан підприємства, що відображається в фінансовій звітності підприємства через фінансові показники діяльності. Визначальними факторами формування і забезпечення стабільності системи фінансової безпеки підприємства, на думку Вдовенка О.С., окрім високого рівня капіталізації, диверсифікованості бізнесу, прибутковості підприємницької діяльності , наявності сформованого резервного капіталу, розвитку страхування як важливої складової зниження ризику втрат, має бути наявність ефективної облікової політики щодо достовірної фінансової звітності [14, с. 78–81].

Зауважимо, що якісне представлення інформації у звітності надзвичайно важливе, адже на її основі будується державна статистика, яка використовується в державному та галузевому управлінні. Як наслідок – викривлення показників звітності, послаблення аргументації в обліковій політиці підприємства» (рис.2.2).

З рис.2.2. видно, що ці фактори відіграють фундаментальне значення для СГ ТзОВ «Слава». Досі на законному рівні немає окремого П(С)БО відносно обліку формування та змін власного капіталу підприємства, та на рівні окремого товариства нормативну базу обмежили лише декількома сторінками Плану рахунків б.о. та наказу про облікову політику, в якій зазвичай викладено основні положення відносно організації обліку на підприємстві, що не дає змоги повністю здійснити оцінку даної категорії обліку, і тому визначити реальну вартість капіталу.

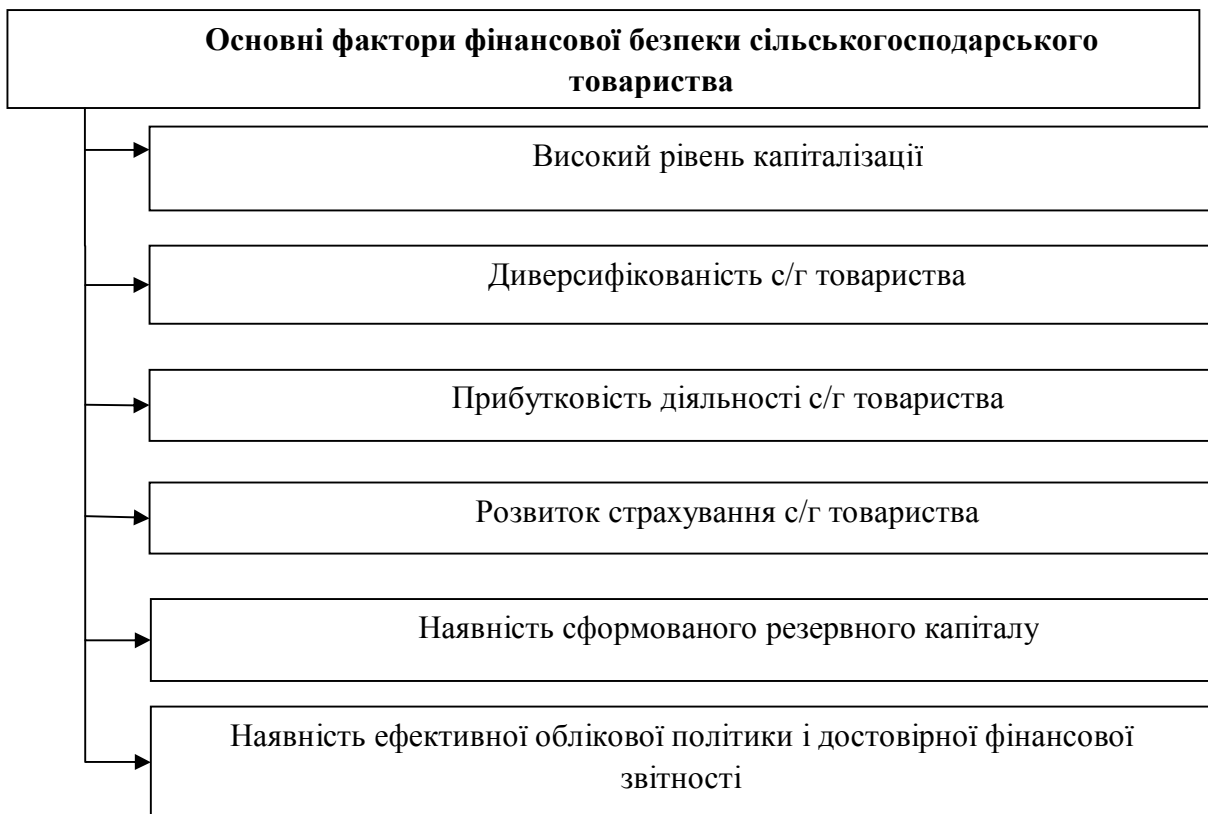


Рис.2.2. Основні фактори сільськогосподарського товариства

Погоджуємось із О.С. Вдовенко і вважаємо, що високий рівень капіталізації та наявність сформованого резервного капіталу відіграють провідне значення не лише для створення, але й функціонування будь-якого підприємства [14, с. 78–81].

Інформаційною базою для подальшого функціонування підприємства є дані про зареєстрований (пайовий) та резервний капітал. Вони регулюються НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», елементами фінансової звітності являються: 1) баланс (звіт про фінансовий стан); 2) звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід); 3) звіт про рух грошових коштів; 4) звіт про власний капітал; 5) примітки до фінансової звітності.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», власний капітал містить в собі наступні складові: зареєстрований капітал; резервний капітал; додатковий капітал; капітал у дооцінках; неоплачений

капітал; нерозподілені прибутки (непокриті збитки) та вилучений капітал [75, с.3].

В звіті про власний капітал (ф.4) розглядається інформація про зміни в складі власного капіталу підприємства впродовж звітного періоду. В графах звіту про власний капітал, зазначаються показники, що наведені в розділі I «Власний капітал» балансу (ф.1). Задля забезпечення зрівняльного аналізу інформації звіту про власний капітал підприємство повинне додати до річного звіту і звіт про власний капітал за попередній рік [69, с. 28].

Беручи до уваги класифікацію і облікове відображення власного капіталу деяких країн світу, можна зробити висновок, що у зарубіжній практиці капітал більш розглядається відносно акціонерних компаній. Тому при відображенні власного капіталу в звітності повинна мати місце деталізація інформації щодо емісії акцій, операцій із власними викупленими акціями. Задля задоволення бажань та потреб користувачів відносно цього виду інформації формується Звіт про зміни у власному капіталі (Statement of changes in shareholders' equity) [117, с. 118].

Відносно до МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності» підприємства повинні подавати звіт про зміни в власному капіталі, в якому зазначається: чистий прибуток чи збиток за певний період часу; статті доходів й витрат, прибутку чи збитку (що зазначається в складі власного капіталу) та загальний розмір суми за статтями; кумулятивний вплив змін у обліковій політиці й виправлення грубих помилок, розглянутих відповідно з основними підходами в МСБО 8 „Чистий прибуток або збиток за період, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці”; сальдо накопиченого прибутку чи збитку на початок періоду й на дату балансу, та зміни за період; капітальні операції із власниками й виплата дивідендів; забезпечення на початок та на кінець періоду [26, с. 18].

Порівняння інформації відображення про наявність та рух власного капіталу в фінансовій звітності, яка діє сьогодні і в тій, що передувала їй, наведено у таблиці 2.7

Таблиця 2.7.

Зміни щодо відображення інформації про наявність і рух зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу у фінансовій звітності в Україні

Шифр синтетичного рахунка		401	402	43
Номер рядка у Балансі (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1)	Попередній варіант	300	310	340
	діє	1400	1400	1415
Номер рядка у Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3)	Попередній варіант	310	310	310
	діє	3300	3300	3300
Номер графи в Звіті про зміни у власному капіталі (ф. № 4)	Попередній варіант	3	4	7
	діє	3	3	6

Крім цього, у фінансовій звітності зазначаються і дані по інших рахунках 4 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку, але ми зосередили свою увагу саме на зареєстрованому (пайовому) і резервному капіталі. Варто зазначити, що інші види власного капіталу, зокрема суми по рахунках 42 «Додатковий капітал» та 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» зазначаються у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) (ф.№ 2); та суми по рахунках 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» та 48 «Цільве фінансування і цільові надходження» відображаються у Примітках до фінансової звітності.

На основі даних таблиці 2.7 можна стверджувати, що в Україні відбулись зміни у відображенні інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності. У власному капіталі підприємства, згідно зі змінами, виділяють нові складові: зареєстрований капітал й капітал в дооцінках. Тобто відбувається гармонізація класифікації власного капіталу відповідно до міжнародної практики, що виділяє вкладений й нагромаджений капітал.

Відображення інформації про наявність і рух зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу у фінансовій звітності досліджуваного підприємства СГ ТзОВ «Слава» відображається у (Балансі) Звіті про фінансовий стан (ф. № 1)

(Додаток Б), Звіт про фінансові результати (ф. № 2) (Додаток В), Звіті про рух грошових коштів (ф. № 3) (Додаток Д), Звіті про власний капітал (ф № 4) (Додаток Ж).

Таблиця 2.8

Відображення інформації про наявність і рух зареєстрованого (пайового) резервного капіталу у фінансовій звітності досліджуваного підприємства
СГ ТЗОВ «Слава»

Форма фінансової звітності	Номер рядка	Суми, тис. грн..	
		2015 р.	2016 р.
Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1)	1400	79	79
	1415	11634	13998
Звіт про власний капітал (ф № 4)	3	79	79
	6	–	13998

Варто зазначити, що звітність у СГ ТЗОВ «Слава» має свої особливості. Формуються звіти автоматизовано, застосовуючи програмне забезпечення 1С «Бухгалтерія» версія 8.2. та Medoc (для подачі звітності), Клієнт–Банк (для розрахунку з банком). Термін подачі Балансу не пізніше 25 числа місяця, а Звітів – не пізніше 9 лютого наступного за звітним року.

Основну увагу, все ж таки, вважаємо за необхідне звернути на Звіт про власний капітал. В результаті структурних змін Звіту про фінансові результати, можна відзначити другорядність Звіту про власний капітал. Це пояснюється тим, що Баланс та звітна форма № 2 вже містять інформацію про складові власного капіталу підприємства. А форма № 4 деталізує інформацію про зміни даних складових.

При заповненні «Звіту про власний капітал» надалі порушується одна з якісних характеристик звітності – порівняльність показників. Тому головний бухгалтер підприємства повинен представляти ще одну форму звіту за попередній рік. Крім того, форма не передбачає введення додаткових елементів капіталу, які передбачені МСФЗ, та не дає можливості розкрити показник загального сукупного прибутку.

Щодо структури власного капіталу зарубіжних країн, то вона не однакова. Так, у Великобританії до власного капіталу відносять: суми акціонерного капіталу за звичайними акціями, резерви та довгострокову заборгованість. У США до власного капіталу входить: внесений (сплачений) капітал, нерозподілений дохід (накопичена сума доходу за вирахуванням усіх збитків та дивідендів, виплачених акціонерам), акціонерний капітал (суми інвестицій акціонерів і нерозподіленого доходу). До складових власного капіталу у Франції відносять: початковий внесок до акціонерного капіталу, що є постійною заборгованістю по відношенню до власника, фінансовий результат, резерви. Власний капітал у Німеччині складається зі статутного капіталу, резервного капіталу, передбаченого прибутку (збитку) на наступний рік, річного надлишку (річного збитку). У Польщі власний капітал складається зі статутного капіталу, неоплаченого капіталу, додаткового капіталу, резервів на переоцінку активів, іншого резервного капіталу, нерозподіленого прибутку, чистого прибутку або збитку фінансового року [30, с. 86].

Резервний капітал об'єднує дві складові, які віднесено до власного капіталу відповідно до вимог МСБО: витратні та оціночні резерви. Включення резервів до складу власного капіталу зумовлено тим, що вони відволікають частину майбутнього доходу і, відповідно, частину власного капіталу підприємства, а у разі неповного використання їх включають до складу позареалізаційних доходів, збільшуючи при цьому капітал.

Витратні резерви (на майбутню оплату відпусток працівників підприємства і виплату щорічної винагороди за вислугу років; на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; на ремонт основних засобів і виробничі витрати по підготовчих роботах у зв'язку з сезонним характером виробництва; на майбутні витрати по рекультивації земель й інші природоохоронні заходи) визнаються у складі витрат від звичайних видів діяльності як витрати по формуванню собівартості продукції, що випускається.

Оціночні резерви (резерви по сумнівних боргах, резерви під знецінення вкладень у цінні папери, резерви під зниження вартості матеріальних цінностей) визнаються у складі операційних витрат.

В процесі господарювання власний капітал збільшується за допомогою доходів від підприємницької діяльності, за допомогою додатково вкладеного капіталу та дооцінки необоротних активів, безкоштовно отриманих активів та зменшується як результат понесених витрат, розподілу, тобто виплати дивідендів, накопиченого капіталу між засновниками чи учасниками.

Капітал підприємства завжди цікавить інвесторів, засновників, власників та інших зацікавлених осіб. Головним джерелом інформації, яка потрібна для оцінки й аналізу капіталу являється фінансова звітність, що не в повній мірі задовільняє всі інформаційні потреби користувачів.

Поняття «капітал» взаємозв'язане із поняттям «прибутку», цей зв'язок становлять принципи підтримки капіталу, де визначають підхід до визнання прибутку. Відповідно концепції збереження капіталу, прибутки отримується лише тоді, коли результатом всіх розподілів прибутків стає перевищення оцінки чистих активів у кінці звітного періоду над оцінкою на початку звітного періоду. Тому можна константувати, що взаємозв'язок являється у тому, що фінансовий результат має вплив на зміну вартості чистих активів, але не зміна вартості активів й зобов'язань. Відсутність цієї теорії у формуванні податкового законодавства, веде до того, що може збільшуватися податкове зобов'язання при умові зменшення вартості чистих активів.

Враховуючи це, очевидним є те, що весь капітал являється комплексним об'єктом обліку, та потребує корегування на базі оцінки об'єктів обліку із врахуванням інфляційних процесів і умов невизначеності господарських процесів, які мають вплив на вартісну оцінку об'єктів обліку, та недосконалості підходів щодо визнання й оцінки інтелектуального потенціалу.

При розкритті інформації про власний капітал в звітності вона являється підсумковим показником тої інформації, яка характеризує результати

формування капіталу підприємства та зміни у його структурі, напрямки використання за видами діяльності і власників корпоративних прав.

Вірний підхід щодо побудови методології фінансової звітності й системи формування та подання дасть змогу якісно використовувати ресурси підприємства, підвищити адекватність та достовірність фінансової інформації, а також здійснювати глибокий аналіз процесів і явищ, що негативно впливають на господарський процес [15, с. 19].

Тож, розглянувши це питання можна сказати, що фінансова звітність являється важливим інформаційним інструментом для забезпечення фінансової безпеки підприємств. Вона являється однією із головних джерел інформації про фінансовий стан, де забезпечення стійкості й стабільності котрого сприятиме досягненню головних цілей кожного підприємства.

2.4. Автоматизація обліку зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів

В умовах розвитку національної ринкової економіки процеси, що відбуваються на підприємстві так чи інакше пов'язані із поліпшенням системи управління власним капіталом мають особливе значення, адже їх ефективна побудова є основним шляхом до покращення результативності кожного підприємства. Через це актуальними на нині є питання щодо автоматизації обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу підприємства.

У вітчизняних підприємствах економічна ситуація вимагає від суб'єктів господарської діяльності миттєвого прийняття раціональних управлінських рішень, що ґрунтуються на базі правдивої та належним чином обробленої інформації про фінансово–господарський стан підприємства. Засобом для цієї інформації виступає автоматизована система бухгалтерського обліку. Крім цього інформація, що надається автоматизованою системою бухгалтерського обліку є джерелом для аналізу, адже дає можливість провести такий аналіз ефективно та швидко.

Дослідивши думки вчених М. та Й. Шеремета варто зазначити, що за умови деталізації аналізу структури капіталу є можливість не лише здійснювати прогноз внутрішнього фінансового стану підприємства, але й перспективи його розвитку [16, с. 332]. Варто погодитись із вченим, бо за умови ефективної автоматизації обліку здійснити цей аналіз буде значно простіше.

Автоматизовані програмні забезпечення для економіки, обліку і звітності підприємств, що поширені в розвинених країнах світу наведено у Додатку 3 [33, с. 34].

При використанні автоматизованої форми бухгалтерського обліку сутність форми обліку поглиблюється та розширюється, адже вона розпочинає визначати не лише методологічні, але і технологічні й інформаційні аспекти щодо організації бухгалтерського обліку та обробки облікової інформації (рис.2. 3).

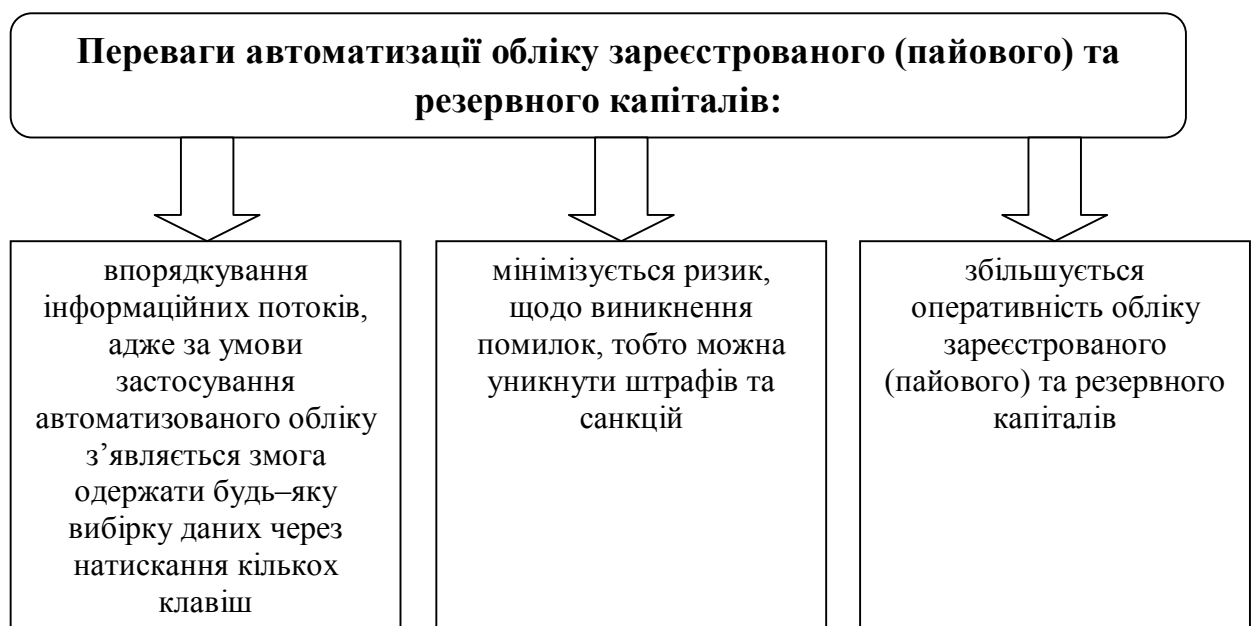


Рис.2.3 Переваги автоматизованого обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів

Вчений Ю. А. Якимов досліджуючи види комп'ютерних програм зауважив, що підприємства, які мають іноземні інвестиції для автоматизації обліку в частині власного капіталу, здебільшого використовують корпоративні системи, програмно-інструментарні системи та інтегровані системи управління [105, с. 3]. У випадку, коли перші дві програми мають призначення для

комплексного виконання чи конструювання поставлених задач в частині обліку власного капіталу, то третя програма є додатковою.

У вітчизняній практиці для інтеграції обробки даних, щодо первинного обліку та відповідної адаптації програмного забезпечення до конкретних потреб користувачів, здебільшого, застосовують програмний продукт “1С: Бухгалтерія”. В цій програмі, зокрема версії “1С: Бухгалтерія 8.2” є змога в межах одного синтетичного рахунку виділяти кілька різних систем із аналітичними рахунками, що водночас різнобічно відображають первинну інформацію. У кожній системі аналітичних рахунків інформація має групуватися та узагальнюватися для потреб управління за відповідним принципом, щоб визначати вид субконто (рис. 2. 4).

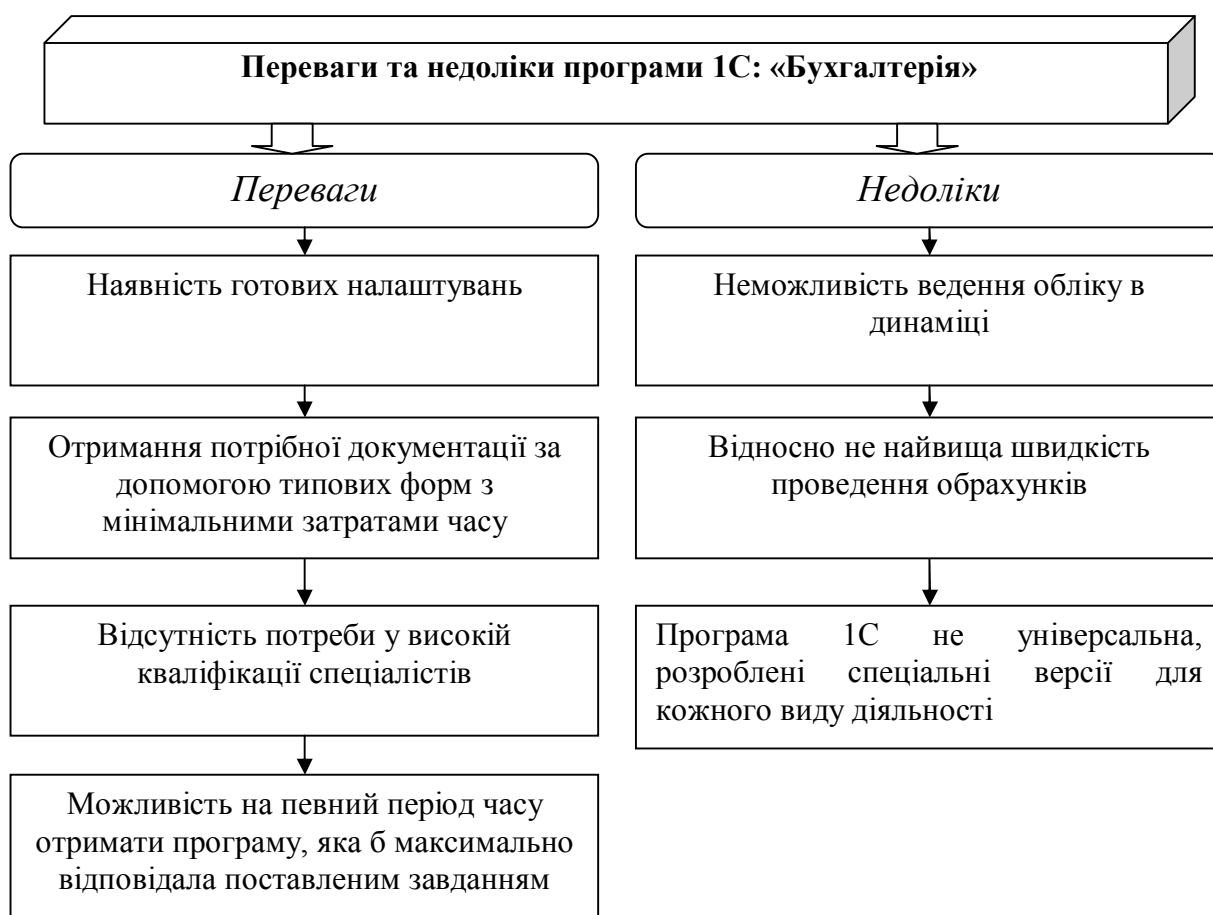


Рис.2.4 Переваги та недоліки програмного забезпечення 1С:
«Бухгалтерія»

Специфіка автоматизованої форми обліку акціонерних товариств має відповідати правильній організації аналітичного обліку, щодо складових

власного капіталу, а саме: статутного (акціонерного) капіталу – за видами акцій: привілейованими, простими; на пред'явника, іменними, за акціонерами, внесками в національній та іноземній валютах, засновниками тощо.

Використовуючи автоматизовану форму ведення обліку за для поліпшення і прискорення ведення обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу варто сформувати шаблон для автоматизованого розрахунку сум за типовими операціями, де б формувались зміни в статутному капіталі. Що ж до резервного капіталу, то варто створити шаблон, який передбачає відображення в обліку зазначеного в установчих документах щорічного відсотку відрахувань від нерозподіленого прибутку підприємства.

Поліпшення обліку зареєстрованого (пайового) та резервного капіталу супроводжується неточностями в типових кореспонденціях рахунків, що запропоновані методичними рекомендаціями із бухгалтерського обліку з операціями щодо формування статутного капіталу у акціонерних товариствах, а саме його формування й нарахування дивідендів. Зазначаючи це, вважаємо, що варто поліпшити особливості відображення обліку власного капіталу в частині формування зареєстрованого (пайового) капіталу та нарахування дивідендів, що відображаються на рахунках бухгалтерського обліку.

Варто зауважити, що за умови застосування автоматизованої техніки є відмінність у порядку побудови системи рахунків. При автоматизації систем бухгалтерського обліку немає нагальної потреби щодо обмеження кількості показників, що одержуються в системі бухгалтерського обліку.

Автоматизовані технології несуть суттєві зміни і у зміст й методику вирішення аналітичних завдань в кожному конкретному підприємстві, оскільки підлаштовані під його специфіку. Швидкість виконання розрахункових й логічних операцій дає можливість обробляти великі обсяги аналітичної інформації, а також застосовувати її при управлінні джерелами задіяними в формуванні капіталу підприємства.

Висновки до розділу 2

1. Розглянуто методику обліку зареєстрованого (пайового) капіталу, яка включає здійснення кроків, стосовно: формування необхідного обсягу зареєстрованого (пайового) капіталу та його відображення на рахунках бухгалтерського обліку; здійснення раціонального розподілу за видами діяльності та напрямками використання; використання даних фінансової звітності для прогнозування та розроблення методів, що пов'язані із мінімізацією ризиків, рівноваги, гнучкості та оптимізації обороту капіталу; створення заходів із своєчасного реінвестування капіталу; розроблення методів для дохідності капіталу підприємства, за допомогою прогнозування. Виконання всіх позицій цієї методики позитивно вплине на формування облікової інформації щодо зареєстрованого (пайового) капіталу та дасть змогу приймати ефективні рішення на підприємстві.

2. Запропоновано на досліджуваному підприємстві використовувати резервний капітал не тільки в якості резерву для покриття збитків, але і як сукупність резерву для розвитку його діяльності та переоцінки об'єктів необоротних активів. Це дозволить підприємству покращити свою діяльність та можливість вивести рівень автоматизації на новий рівень.

3. На основі дослідження вчених, ми вважаємо, що є потреба у розробці субрахунків до рахунку 43 «Резервний капітал» Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, адже введення нових субрахунків покращать аналітичну функцію облікової інформації підприємства.

4. Проведено дослідження підприємства СГ ТзОВ «Слава», стосовно фінансової звітності. Вважаємо, що для покращення та прискорення роботи на підприємстві варто вдосконалити законодавчу базу, а також покращувати функції програмних забезпечувань, які використовуються на досліджуваному підприємстві. Також провівши аналіз ведення обліку СГ ТзОВ «Слава» можна зауважити, що для покращення результату роботи, підприємству потрібно

створити систему накопичення, використання та обробки капіталу, яка дозволить краще управляти зареєстрованим (пайовим) та резервним капіталом.

РОЗДІЛ 3. АУДИТ ЗАРЕЄСТРОВАНОВОГО (ПАЙОВОГО) ТА РЕЗЕРВНОГО КАПІТАЛУ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Завдання і джерела формування щодо етапів аудиту зареєстрованого(пайового) та резервного капіталу на підприємстві

Першим ділом розглянемо поняття «аудит». В Законі України «Про аудиторську діяльність» зазначено, що аудит – це перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єкта господарювання із ціллю висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність у всіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку чи інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів [44, с. 1].

Аудиторська перевірка повинна включати всі складові елементи власного капіталу, серед яких при створенні та функціонуванні підприємства значну роль відіграють зареєстрований (пайовий) капітал і резервний капітал. Щодо зареєстрованого (пайового) капіталу, то його розгляд варто розпочати із статутного капіталу.

За умов переходу до ринкової економіки, природа статутного капіталу змінилася, адже він складається із сукупності внесків засновників у вартісну оцінку майна в створення підприємства розміри якого визначені в установчих документах.

В державному підприємстві статутний капітал розглядають як державні кошти, що виділені підприємству у постійне користування і розпорядження для здійснення ним його статутної діяльності. Загальний розмір засобів, який закріплений за підприємством під час його створення, зазначений в статуті, тому в нього і назва «статутний капітал».

Зазвичай програма аудиторської перевірки статутного капіталу підприємств різних організаційних форм ґрунтується на урахуванні типових господарських порушень в організації обліку на підприємстві, а також таких, які пов'язані із неправильним та несвоєчасним внесенням змін до тексту установчих документів та щодо розрахунків із засновниками.

Найтипівіші помилки можна класифікувати таким чином:

а) порушення, які пов'язані із неправильним порядком веденням обліку, а саме:

1) залишок, що обліковується за кредитом рахунку 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал» не є зіставним із заявленим в установчих документах;

2) необґрунтоване збільшення суми статутного капіталу за рахунок завищеної вартості запасів, суми нематеріальних активів понад погоджену із засновниками (учасниками) їхню справедливу вартість (для підприємств, що мають недержавну форму власності);

3) неврахування суми курсових різниць у разі внесення до статутного капіталу засновником–нерезидентом валютних цінностей;

4) невідображення здійснених господарських операцій;

5) недотримання основних вимог нормативних документів;

б) порушення, що пов'язані із неправильним та несвоєчасним внесенням суттєвих змін до установчих документів, зокрема:

1) невнесення або неповне внесення засновниками своїх часток до статутного капіталу підприємства;

2) невчасне внесення змін до реєстру акціонерів підприємства (в тому разі, якщо їхня чисельність перевищує 50 відсотків);

3) несвоєчасне документальне оформлення господарських операцій з вибуття та приймання нових засновників підприємства;

4) невірне документування часток засновників, котрі були внесені до сум статутного капіталу чи повернуті;

5) діяльність без ліцензії;

в) порушення, які пов'язані із неправильним оформленням і відсутністю документів:

1) використання надто прострочених документів та відсутність правильного оформлення документів згідно із чинним законодавством;

2) необгрунтоване виправлення записів у документах;

3) відсутність оригіналів чи завірених згідно із чинним законодавством документів;

4) наявність фіктивних (підроблених) документів;

г) порушення, що пов'язані із розрахунками:

1) неправильне обчислення суми податку на прибуток;

2) невиконання сум дивідендів за привілейованими акціями;

3) порушення методики обчислення дивідендів;

4) недотримання вимог нормативних документів;

д) порушення, що пов'язані із укладанням колективного договору, оформленням змін або доповнень до нього та із його виконанням.

В зв'язку із цим перед аудитором ставиться низка завдань, які необхідно виконати. Розглянемо детальніше завдання аудиту власного капіталу на рисунку 3.1.

Аудитор в процесі вивчення зареєстрованого (пайового) капіталу визначає завдання перевірки: 1) виявлення наявності зареєстрованого(пайового) капіталу; 2) встановлення законності, щодо формування статутного капіталу; 3) відповідність операцій щодо зменшення (вилучення) статутного капіталу.

Найважливіші завдання аудиту резервного капіталу мають на меті встановити правильність: 1) формування і використання сум резервного капіталу; 2) відображення операцій у системі обліку з наявності та руху сум резервного капіталу; 3) надання пропозиції щодо поліпшення ведення обліку резервного капіталу на конкретному підприємстві.



Рис.3.1 Основні завдання аудиту власного капіталу

Джерела інформації для аудиту є наступні: 1) документи, що пов'язані із створенням підприємства, а саме: свідоцтво про державну реєстрацію підприємства, довідки про прийняття на облік у фіскальному органі, про реєстрацію в статистичному органі та інших державних органах;

2) документи, які підтверджують право власності на майно, що є внеском до зареєстрованого (пайового) капіталу, свідоцтво на право власності на нерухомість, транспортні засоби, земельні ділянки та інтелектуальну власність, тощо; 3) наявність наказу про облікову політику підприємства; 4) первинна документація з обліку власного капіталу й забезпечення зобов'язань; 5) облікові реєстри; 6) фінансова звітність; 7) аудиторські висновки; 8) інша документація.

Джерела інформації взаємопов'язані із етапами проведення аудиту зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу (рис. 3.2).

В процесі проведення аудиту зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів ми виділили 7 етапів, які на нашу думку, дадуть змогу провести ефективний аудит на будь-якому підприємстві, в тому числі в СГ ТОВ «Слава».

При цьому, останній етап аудиту за результатами запропонованих пропозицій щодо шляхів формування та використання статутного (пайового) і резервного капіталу, вважаємо, що може проводитись як аудиторською фірмою, так і підприємством самостійно, за допомогою внутрішнього аудитора (якщо такий є). Цей етап є необхідним для того, щоб аудит, який був проведений на підприємстві поліпшив роботу бухгалтерської служби.

Щодо СГ ТОВ «Слава», то тут не проводиться ні зовнішній, ні внутрішній аудит. Це явище, вважаємо, є негативним, оскільки за таких умов важко залучати іноземного інвестора. Тому розроблені нами етапи проведення аудиту були б актуальними при проведенні зовнішнього аудиту, а окремі із цих етапів підприємство могло б врахувати для проведення внутрішнього аудиту (за умови введення посади – внутрішній аудитор).

Для внутрішнього аудиту потрібно визначити мету щодо кожної із складових зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів та розробити поетапні програми його виконання. В них передбачено вказувати аудиторські заходи, документальні та інформаційні джерела. Етапи аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів зображено на рис.3.2. Для узагальнення результатів оцінки ефективності аудиту пропонуємо використовувати спеціальні розроблені форми документів, в яких вказуються показники об'єктів

контролю, та їх фактична наявність відповідно з показниками інформаційних джерел.



Рис. 3.2 Загальна схема аудиту із формування та використання зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу підприємства

Беручи до уваги перелічені принцип фінансовий аудит кругообігу капіталу на підприємстві будується за такими етапами (рис.3.3).



Рис.3.3 Зміст і послідовність етапів побудови системи аудиту зареєстрованого(пайового) та резервного капіталу на підприємстві

1. **Визначення об'єкту аудиту.** Це головна вимога до побудови любых видів аудиту із позицій цільової його орієнтації. Управлінські рішення по основним аспектам фінансової діяльності підприємств є об'єктом фінансового контролю.

2. **Визначення видів і сфери аудиту.** Відповідно із концепцією побудови системи аудиту, вона поділяється на наступні види: поточний аудит; стратегічний аудит; оперативний аудит. Кожному із перлічених видів аудиту відповідає його сфера та періодичність здійснення його функцій.

3. Формування системи пріоритетів показників, які потрібні для аудиту. Вся ця система класифікуються за значимістю. У процесі цього ранжування першим ділом до системи пріоритетів першого рівня відбираються самі важливіші показники даного виду аудиту; пізніше сформується система пріоритетів другого рівня, де його показники знаходяться в факторному взаємозв'язку із показниками першого рівня; таким самим чином формується система пріоритетів наступних рівнів.

На основі даних фінансової звітності можна зробити аналіз деяких показників, зокрема коефіцієнту оборотності власного капіталу, коефіцієнту рентабельності власного капіталу, коефіцієнту автономії, коефіцієнту співвідношення позикових і власних коштів, коефіцієнту маневреності власних коштів та коефіцієнту ефективності використання власних коштів.

На досліджуваному підприємстві для проведення аналізу власного капіталу ми теж можемо застосувати ці показники, дані для яких беремо із форми 1 «Баланс» (табл. 3.1). Дані до таблиці 3.1 використані з Додатка Б.

Таблиця 3.1

Фінансові показники на СГ ТОВ «Слава»

Показники	На початок періоду (2015)	На кінець періоду (2016)	Відхилення	Нормат. значення
Коефіцієнт оборотності ВК	0,98	0,96	-0,02	зменшення
Коефіцієнт рентабельності ВК	0,187	0,335	0,148	збільшення
Коефіцієнт автономії	0,89	0,93	-0,04	збільшення
Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів	0,079	0,067	-0,012	зменшення
Коефіцієнт маневреності власних коштів	0,567	0,65	0,083	збільшення
Коефіцієнт ефективності використання власних коштів	0,16	0,28	0,12	збільшення

Проаналізуємо ці показники детальніше.

Коефіцієнт оборотності власного капіталу. Цей коефіцієнт визначається як співвідношення чистої виручки від реалізації продукції до середньорічної

величини власного капіталу підприємства та показує ефективність використання власного капіталу підприємства.

Ковк = Чиста виручка від реалізації продукції/Середньорічна величина власного капіталу (ф.3.1)

$$\text{Ковк}_{15} = 13256 / 13494 = 0,98$$

$$\text{Ковк}_{16} = 17759 / 18395 = 0,96$$

Коефіцієнт рентабельності власного капіталу. Цей коефіцієнт показує рівень прибутковості власного капіталу, який вкладений в підприємство, тому це є найбільшим інтересом для наявних та потенційних власників й акціонерів і є одним із головних показників інвестиційної привабливості підприємства, бо рівень його показує верхню межу дивідендних виплат.

Крвк = Чистий прибуток (збиток)/ Середньорічна вартість власного капіталу (ф.3.2)

$$\text{Крвк}_{15} = 2524 / 13494 = 0,187$$

$$\text{Крвк}_{16} = 6176 / 18395 = 0,335$$

Коефіцієнт автономії. Цей коефіцієнт показує частину власників підприємства в загальній сумі коштів, авансованих в діяльність. Чим вищим буде значення показника, тим буде вищою фінансова стійкість підприємства, і тим більше стабільним й незалежним являється положення від зовнішніх джерел фінансування та кредиторів. Нормальною являється ситуація, якщо частка власного капіталу знаходиться на рівні 60 — 40%. В підприємство де є висока частка власного капіталу кредитори вкладають гроші охочіше, тому, що воно із більшою імовірністю може погасити борг за рахунок власних коштів.

Ка = Власний капітал / Валюта балансу (ф.3.3)

$$\text{Ка}_{15} = 15387 / 17263 = 0,89$$

$$\text{Ка}_{16} = 21403 / 22944 = 0,93$$

Коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів. Якщо сума цього показника 0,079, то це значить, що на кожну 1 грн. власних коштів припадає 7,9 коп. позичених. Ріст цього показника у динаміці вказує про підсилення залежності підприємства від зовнішніх інвесторів та кредиторів, тобто про зниження фінансової стійкості, та наоборот.

$$\text{Кспквк} = \text{Позиковий капітал} / \text{Власний капітал} \quad (\text{ф.3.4})$$

$$\text{Кс15} = 1223 / 15387 = 0,079$$

$$\text{Кс16} = 1455 / 21403 = 0,067$$

$$\text{Відхилення} = 0,067 - 0,079 = -0,012 \text{ (зменшення)}$$

Коефіцієнт маневреності власних коштів. Цей коефіцієнт зазначає частину власних коштів, які вкладені у оборотні активи. Чітких рекомендацій в значенні коефіцієнта цього немає, проте вважається, що значення його має бути не менше 0,2, це дозволить забезпечити достатню гнучкість при використанні власного капіталу. Задля оцінки коефіцієнта маневреності потрібно порівняти значення його із рівнем минулих періодів, середньогалузевим значенням чи рівнем в найближчих конкурентів.

$$\text{Км} = (\text{Власний капітал} - \text{Необоротні активи}) / \text{Власний капітал} \quad (\text{ф.3.5})$$

$$\text{Км15} = 15387 - 6662 / 15387 = 0,567$$

$$\text{Км16} = 21403 - 7489 / 21403 = 0,65$$

Коефіцієнт ефективності використання власних коштів. Цей коефіцієнт вказує скільки прибутку дає 1 грн. власних коштів. Нормальним показником цього коефіцієнта являється значення не менше 0,4.

$$\text{Кевк} = \text{Фінансовий результат до оподаткування} / \text{Власний капітал} \quad (\text{ф.3.6})$$

$$\text{Ке15} = 2524 / 15387 = 0,16$$

$$\text{Ке16} = 6176 / 21403 = 0,28$$

$$\text{Відхилення} = 0,28 - 0,16 = 0,12 \text{ (збільшення)}$$

4. Розробка стандартів аудиту. Після того як визначено і розранжеровано перелік фінансових показників, що контролюються, постає потреба встановлення по кожному з них кількісних стандартів. Ці стандарти можуть встановлюватись як в відносних так і в абсолютних показниках. Також такі стандарти можуть нести стабільний чи рухомий характер. Стандартами являється цільові стратегічні нормативи, показники поточних бюджетів та планів, система розроблених чи державних підприємством норм та нормативів і т.д.

5. Побудова систем моніторингу показників, які включаються в аудит формування і використання капіталу. Система моніторингу кругообороту капіталу являє собою розроблений на підприємстві механізм постійного спостереження за перевіряючими показниками в цій сфері діяльності, визначення розмірів відхилень фактичних результатів від очікуваних і виявлення причин цих відносин.

Побудова системи моніторинга фінансових показників захвачує наступні основні етапи:

а) Побудова систем інформаційних звітних показників щодо кожному виду фінансового аудиту, базується на даних фінансового і управлінського обліку. Система ця являє собою так звану «первинну інформативну базу спостереження», яка потрібна для слідуючих агрегованих розрахунків по підприємству конкретних аналітичних відносних та абсолютних фінансових показників, що характеризують результат фінансової діяльності підприємства.

б) Розроблення системи узагальнюючих чи аналітичних показників, що відображає фактичний результат досягнення передбачених стандартів аудиту, який здійснюється у чіткій відповідності із системою фінансових показників. При тому забезпечується повна співставність аналітичних показників та кількісного виразу встановлених стандартів. Під час розробки цієї системи будуються алгоритми розрахунку конкретних узагальнюючих чи аналітичних показників із використанням первинної інформаційної бази спостереження та методів фінансового аналізу.

в) Визначення структури та показників форм звітів або рапортів виконавців, що призначене для формулювання системи носіїв аудиторської інформації. Задля забезпечення ефективності аудиту ця форма звіту має бути стандартизована та вміщати слідуючу інформацію:

– фактичний досягнутий результат аудиторського показника відносно передбаченого;

– відхилення фактичного значення аудиторського показника відносно передбаченого;

– факторне розкладання розміру відхилення, якщо аудиторський показник піддається кількісному розкладенню на окремі складові. Алгоритм цього розкладу має бути визначений та доведений до всіх виконавців раніше;

– пояснення причини негативних відхилень щодо показника в загальному та окремим його складовим.

г) Визначення аудиторських періодів з кожного виду аудиту формування і використання капіталу. Конкретизація аудиторського періоду за видами аудиту та групами показників зазначається “терміновістю реагування”, потрібно задля ефективного управління фінансовою діяльністю на конкретному підприємстві. Із врахуванням такого принципу виділяють:

- тижневий чи декадний аудиторський звіт;
- аудиторський місячний звіт;
- аудиторський кварталний звіт.

д) Встановлення розміру відхилення фактичних результатів аудиторських показників відносно встановлених стандартів відбувається в абсолютних показниках також у відносних показниках. Беручи до уваги, що кожний показник міститься у аудиторських звітах виконавців, то на дані стадії він агрегується у рамках підприємства в загальному. По відносним показникам всі відхилення розподіляються на три групи:

- відхилення позитивне;
- відхилення негативне (допустиме);
- відхилення негативне (критичне).

е) Виявлення головних причин відхилення фактичних результатів аудиторських показників відносно встановлених стандартів проводиться по підприємству в загальному і по конкретним “центрам відповідальності”. У процесі цього аналізу виділяють та розглядають такі показники фінансового аудиту, у яких бачуть “критичні” відхилення щодо цільових нормативів, також завдань поточних планів та бюджетів. Щодо кожного критичного відхилення мають бути виявлені причини, що їх визвали. У процесі використання цього

аналізу в загальному по підприємстві використовують регламентовані розділи аудиторських звітів виконавців.

Система моніторингу, яка розроблена, має корегуватись під час зміни мети фінансового аудиту та системи показників поточних планів та бюджетів.

6. Сформовування систем алгоритмів дій із усунення відхилень являється замикаючим етапом побудови фінансового аудиту. У цьому випадку в трьох алгоритмах заключається принципова система дій менеджерів підприємства.

а) «Нічого не робити». Ця форма реагування застосовується тоді, коли розміри негативних відхилень набагато нижчі від передбаченого “критичного” критерію.

б) «Усунення відхилення». Ця система дій передбачає пошук та реалізацію резервів щодо забезпечення виконання цільових, планових чи нормативних показників. Тут резерви розглядаються у розрізі різних аспектів фінансової діяльності та окремих фінансових операцій. У якості цих можливостей має право бути розглянута доцільність використання посиленого режиму економії, тобто по принципу «відсікання лишнього», чи використання системи фінансових резервів і інші.

в) «Змінити систему планових чи нормативних показників». Ця система дій приймається в тих випадках, якщо можливості нормалізації конкретних аспектів фінансової діяльності, пов’язані з кругооборотом капіталу, обмежені чи взагалі відсутні. В такому випадку за результатами моніторингу капіталу підприємства вносяться пропозиції з коригування системи цільових стратегічних нормативів або показників поточних фінансових планів чи окремих бюджетів. У окремих критичних ситуаціях може бути висунута пропозиція відносно припинення деяких виробничих, інвестиційних та фінансових операцій та навіть діяльності конкретних центрів витрат та інвестицій [53, с. 152].

Аудиторська перевірка зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств різних організаційних форм базується на враховуванні господарських порушень в обліку та тих помилок, що пов’язані з несвоєчасним

і неправильним внесенням змін до установчих документів щодо розрахунків з засновниками. Тому аудиторська перевірка має включати всі елементи власного капіталу.

3.2. Аудит стану, формування і використання зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів

Рух та стан коштів власного капіталу розпочинається із вивчення його видів, а зокрема: зареєстрованого (пайового), резервного, та інших видів капіталу. Крім цього, важливо проводити аудит нерозподілених прибутків (непокритих збитків), цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, а також страхових резервів.

В процесі такої аудиторської перевірки важливо провести аудит щодо формування, використання капіталу, особливості поточного ведення його обліку, а також ефективність використання зареєстрованого (пайового) і резервного капіталу.

Процес дослідження кругообороту капіталу має включати два основні аспекти: вивчення генетичних сторін системи (тобто формування капіталу) та вивчення функціональних сторін системи (процес функціонування капіталу).

Схематично це можна представити, як це показано на рис. 3.4



Рис. 3.4 Схема аудиту щодо кругообороту капіталу

В зв'язку з тим при проведенні аудиту кругообороту капіталу варто розглянути процеси формування та розвитку з одного боку, та процеси функціонування з іншого.

Генетична сторона капіталу вивчається за допомогою оцінки та детального дослідження усієї сукупності джерел капіталу підприємства, способом оцінки процесу формування, аудиту структури та других якісних показників джерел формування капіталу, і також вивчення їх вартості.

Функціональна складова цієї системи визначається за допомогою відображення ціни функціонуючого капіталу аудиту структури та других якісних показників цієї категорії.

Вагоме значення в системі аудиту кругообороту капіталу підприємства займають вивчення його поточного стану, і також показників інтенсивності та ефективності використання [53, с. 154].

Перш за все аудитор повинен перевірити: а) зобов'язання підприємств перед власниками, акціонерами, пайовиками, учасниками; б) наявність і правомірність використання різного роду субсидії, асигнувань із бюджету і державних цільових фондів, а також цільові внески юридичних та фізичних осіб тощо.

Під час перевірки правильності формування статутного капіталу, насамперед з'ясовують організаційно-правову форму підприємства, що обумовлює специфіку його формування. Аудитор має перевірити юридичний статус і права здійснення статутних видів діяльності, а також склад засновників, учасників й структуру управління підприємством.

Якщо проводять перевірку величини зареєстрованого (пайового) капіталу, що відображена в бухгалтерському обліку, аудитор здійснює зіставлення її із зареєстрованою в установчих документах підприємства. Якщо здійснюється перевірка підприємств, для яких немає передбачено фіксованої суми статутного капіталу, то аудитор з'ясовує відповідність, і тої що відображена в обліку (суми фактичного внеску власників до зареєстрованого (пайового) капіталу. Перевірку сукупності вкладів, пайових внесків, часток засновників/учасників, акцій за номінальною вартістю в грошовій, нематеріальній, натуральній формах чи у вигляді цінних паперів.

В бухгалтерському обліку зобов'язання засновників щодо здійснення внесків до статутного капіталу має відображатись за дебетом 46 «Неоплачений капітал» і кредитом 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал. За умови погашення зобов'язань дебетують рахунки 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні нематеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи», 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 151 «Капітальне будівництво», 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів», 154 «Придбання (створення) нематеріальних активів, 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 34 «Короткострокові векселі одержані» та кредитують рахунок 46 «Неоплачений капітал» [85].

У досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава» виконання строків відшкодування заборгованості визначають через порівняння фактичних строків погашення із зазначеними у документах про заснування підприємства.

При здійсненні перевірки щодо правильної оцінки майна аудитору необхідно враховувати, що майно буде оцінюватися за погодженою справедливою вартістю із засновниками/учасниками. Вкладення в іноземній валюті повинні бути переведені в національну валюту за відповідним курсом НБУ на дату за якою здійснюється підписання договору про заснування.

Детальній перевірці підлягають нематеріальні активи, тобто реальність цих активів та їхня оцінка. Вони будуть оцінені за, погодженою із засновниками, учасниками, справедливою вартістю.

У випадку створення спільних підприємств майно засновників за участі іноземних інвесторів буде оцінюватись за, погодженою із засновниками/учасниками, справедливою вартістю.

Якщо підприємство створено у формі акціонерного товариства, то перевірка має зводиться до дотримання чинного законодавства з метою формування статутного капіталу у відповідних розмірах (згідно установчих документів) та своєчасності оплати акцій.

Під час заснування товариства його акції повинні бути повністю сплаченими протягом строку, що визначений статутом товариства. До того ж не менше 50-ти відсотків статутного капіталу товариства має бути оплачено на дату реєстрації товариства, щодо решти, то вона має бути сплачена протягом одного року після дати реєстрації.

Додаткові акції, що випущені товариством повинні бути оплаченими в розмірі та протягом строку, що визначений за рішенням про їх розміщення повністю (тобто не менше одного року з моменту їх придбання чи розміщення).

Сплата акцій чи інших цінних паперів акціонерного товариства може проводитись готівкою, цінними паперами, чи навіть матеріалами. Форма оплати таких акцій визначається договором про створення чи статутом товариства під час його заснування. Щодо додаткових акцій та інших цінних паперів, то – рішенням про їх розміщення.

Дуже ретельно варто перевіряти правильність внесення змін до статутного капіталу. Розмір статутного капіталу збільшується або зменшується в період перереєстрації установчих документів із внесеним до них змін у строки, що визначені законодавством.

При цьому, збільшення статутного капіталу в акціонерному товаристві може здійснюватись лише після оплати акцій. Статутний капітал буде збільшується в порядку, що встановлений Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку через випуск нових акцій, збільшення номінальної вартості акцій чи обміну облігацій на акції.

Якщо статутний капітал акціонерного товариства збільшується на 1/3 і вище, тоді має бути відповідне рішення правління (проте тільки за умови, що це передбачено статутом товариства).

Зміни в статуті, які пов'язані зі збільшенням статутного капіталу, повинні бути зареєстровані органом, який проводить реєстрацію статуту акціонерного товариства, після реалізації додатково випущених акцій.

За умови якщо підприємство організаційної форми ТОВ, і воно збільшило статутний капітал, то він набуває чинності з моменту реєстрації. У державному

підприємстві розмір статутного капіталу буде залежити від суми придбаних основних засобів й суми їхньої амортизації. Статутний капітал буде збільшуватись на суму придбаних основних засобів, при цьому, – зменшуватиметься сума амортизації.

Якщо мова йде про зменшення статутного капіталу акціонерного товариства, то це рішення приймається за таким же порядком, що його збільшення.

Зменшення статутного капіталу здійснюється через зменшення номінальної вартості акцій чи зменшення кількості акцій через викуп частки акцій у їх власників, щоб здійснити їхнє анулювання.

Акції, які не є поданими для анулювання за рішенням акціонерного товариства щодо зменшення розміру статутного капіталу, визнаються недійсні, але не раніше ніж через пів року після повідомлення про це всіх акціонерів, що передбачено статутом.

Акціонерне товариство здійснює відшкодування власнику акцій, збитки за які пов'язані із змінами в статутному капіталі. Дискусій щодо відшкодування таких збитків будуть вирішені судом чи господарським судом.

В товариствах з обмеженою відповідальністю статутний капітал зменшуючись набуває чинності не раніше як через квартал після державної реєстрації та опублікування цієї інформації в установленому порядку.

Правильність відображення в обліку певних господарських операцій має встановити аудитор. До таких операцій варто віднести: викуп акцій в акціонерів; анулювання таких акцій; повторний випуск в обіг тих акцій, що викуплені раніше за ціною, яка є нижча за номінальну вартість; збільшення або зменшення статутного капіталу.

Що ж до сальдо на рахунку 401 «Статутний капітал» то воно повинне відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксований в установчих документах підприємства. На даному рахунку проводять записи тільки у випадках збільшення чи зменшення статутного капіталу в установленому

порядку, а також після внесення певних змін до установчих документів підприємства.

Величина статутного капіталу на початок та кінець року, відображається в Балансі, і має відповідати сумі по статті «Статутний капітал», Звіту «Про власний капітал». При цьому суми за зазначеними рядками повинні збігатися з кредитовим сальдо по рахунку 401 «Статутний капітал» за станом на відповідні дати, інформація яких міститься в Журналі 7.

Внесення до змін статутного капіталу щодо його збільшення або зменшення повинні відображатись в бухгалтерському обліку за відповідними записами.

Аудитором має бути встановлено відповідність ведення аналітичного обліку по рахунку 401 «Статутний капітал» вимогам, щодо забезпечення потрібної інформації про засновників конкретного підприємства, стадії формування капіталу, а також видів акцій. При цьому статутний капітал та фактична заборгованість засновників із внесків до статутного капіталу мають обліковуватись і відображатись у звітності окремо.

Як зазначалось раніше, резервний капітал є сумою резервів, що створені за рахунок чистого прибутку підприємства згідно з чинним законодавством або з установчими документами.

Мета аудиту полягає в тому, щоб встановити достовірність та законність здійснених господарських операцій щодо резервного капіталу.

Аудитор в процесі перевірки правильного формування резервного капіталу має встановити чи дотримується підприємство діючого законодавства й установчих документів, щодо застосування нерозподіленого прибутку або додаткового капіталу.

На рахунку 43 «Резервний капітал» аудитори перевіряють щодо наявності та руху резервного капіталу підприємства, аналітичний обліку резервного капіталу; розглядають види та напрямки його використання. За умови створення резервного капіталу роблять запис за кредитом 43 «Резервний

капітал» і за дебетом 42 «Додатковий капітал» чи 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)» в залежності від джерела створення резервного капіталу.

Цей вид капіталу використовують для покриття допущених збитків, чи для прикладу у випадку збільшення статутного капіталу і т.д. Через це в бухгалтерському обліку повинні бути відповідні записи: Дт 43 «Резервний капітал»; Кт 401 «Статутний капітал» чи 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Зазвичай програма аудиторської перевірки статутного капіталу підприємств різних організаційних форм ґрунтується на урахуванні типових господарських порушень в організації обліку на підприємстві, а також таких, які пов'язані із неправильним та несвоєчасним внесенням змін до тексту установчих документів та щодо розрахунків із засновниками.

Результати перевірки щодо стану й руху коштів статутного капіталу залежатимуть від виду підприємства, зокрема акціонерного, кредитних спілок тощо. Для паприкладу, в кредитних спілках буде створюватись на заміну статутному пайовий капітал. Таким чином аудитор встановлює наявність статутного капіталу в залежності від виду підприємства.

Аудитор керується Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні відомості до фінансової звітності» згідно з яким створення статутного капіталу здійснюється за рахунок внесків власників чи учасників за допомогою установчих документів, для яких зафіксований його розмір [75]. Для прикладу, в договорі про створення аудиторської фірми в формі товариства з обмеженою відповідальністю ведуть мову про те, що « за рахунок внесків учасників фірми для забезпечення діяльності створюється статутний капітал у відповідному розмірі, із відповідною частиною в статутному фонді фізичних осіб. В реєстрацію фірми учасники мають внести сто відсотків свого вкладу. За умови невиконання такого зобов'язання у встановлений термін учасник виплачує за час прострочки відповідні відсотки річних від недовнесеної суми».

В процесі перевірки аудитор керується тим, що статутний капітал може бути поповнений за рахунок: пайового капіталу; додаткового капіталу; резервного капіталу; нерозподілених прибутків; неоплаченого капіталу.

Сума статутного капіталу може зазнати зменшення за для поповнення сум:

- 1) пайового капіталу;
- 2) вилученого капіталу;
- 3) неоплаченого капіталу.

В процесі перевірки чи правильно сформований статутний капітал варто звертати увагу на достовірність відображення господарських операцій.

Щодо аудиту за сумами резервного капіталу, то він розпочинається зі встановлення правильності його формування. Варто знати, що резервний капітал створюється за рахунок чистого прибутку та додаткового капіталу. Звідси, потрібно дослідити записи за кредитом рахунка 43 «Резервний капітал» та дебетом синтетичних рахунків 42 «Додатковий капітал» й 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)». Використання сум резервного капіталу відбувається для забезпечення збільшення сум статутного капіталу і погашення непокрітих збитків.

Під час проведення перевірки аудитор мусить дотримуватись вимог діючого законодавства, тобто законам, положенням та нормативам. Коли перевіряють формування статутного капіталу варто враховувати організаційно-правову форму підприємства, яке перевіряється. Тому вивчення операцій із капіталом варто починати із перевірки юридичного статусу і права здійснення статутних видів діяльності, структури та управління підприємства, складу засновників чи учасників, та фінансових можливостей задля досягнення поставленої мети.

Весь процес аудиторської перевірки і результати її мають бути документально оформлені. Після закінчення перевірки аудитор має висловити свою думку в виді аудиторського висновку.

3.3. Напрямки поліпшення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів підприємств

Вихід із адміністративно–командної економіки, де майже кожен крок фінансово–господарської діяльності підприємства був контрольованим керівними управлінськими органами, а держава була власником усього вимагав нових підходів до розуміння економіки формування ринкових відносин, які мають розгалужену структуру різних видів власності створює більшу відповідальність управлінського персоналу підприємств за якість їхньої роботи. Практика високорозвинених держав, де ринкова економіка є на високому рівні, підтверджує наведене.

Враховуючи це, для високого рівня розвитку підприємства не варто обмежуватись розробкою тільки короткострокових планів. Треба формувати далекоглядніші напрямки щодо розвитку фінансово–господарської діяльності підприємства.

З іншого боку план щодо залучення капіталу до фінансово–господарської діяльності підприємства має бути беззаперечно пов'язаним, з іншими розділами сукупного плану щодо розвитку підприємства.

Перед тим, як розглянути шляхи та форми залучення до процесу діяльності суб'єкта господарювання капіталу, варто зупинитись на деяких деталях, що стосуються регулювання господарської діяльності, з точки зору права.

В Україні здійснення господарської діяльності регламентується Господарським кодексом та відповідними законами України й іншими нормативними актами.

Нині всі сфери господарської діяльності підпадають на правове регулювання, тими чи іншими законодавчими актами регламентуються різні види діяльності, таким чином держава впливає через спеціальне податкове

законодавство на господарюючі суб'єкти різноманітних галузей і сфер діяльності, тому держава регулює економіку і ринкові відносини.

Незалежно від сфери та виду діяльності у процесі господарювання перетинаються інтереси різних учасників такого процесу, зокрема товаровиробників, трудових колективів, суспільства, споживачів та працівників.

Процес удосконалення законодавчої бази враховуючи зміни в економічному житті держави та окремих підприємств, перебуває в постійному русі. Цей процес збагачується різними дослідженнями та розробками не лише вчених, але й практиків України та закордону. Через те, ще законодавча база має вплив на показники фінансово-господарської діяльності конкретних господарюючих суб'єктів, які в значній мірі залежать від економічного стану держави.

Вдосконалення обліку та аудиту зареєстрованого (пайового) капіталу в першу чергу зумовлено неточностями кореспонденцій рахунків, запропонованих методичними рекомендаціями із бухгалтерського обліку відносно операцій із формування статутного капіталу у акціонерних товариствах, а саме формування його і нарахування дивідендів.

Беручи до уваги вище сказане, пропонується ведення аналітичного обліку за субрахунком 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами резидентам» та 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами нерезидентам», коли в підприємстві перебувають акціонери резиденти і нерезиденти. Для тих підприємств, де акціонерами є тільки резиденти, пропонується така аналітика: 6711 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями», 6712 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями». Коли у акціонерному товаристві виходять акції іменні і на пред'явника: 67111 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за іменними привілейованими акціями», 67112 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за привілейованими акціями на пред'явника», 67121 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими

іменними акціями», 67122 «Розрахунки за нарахованими дивідендами за простими акціями на пред'явника».

Не менш важливу роль має відіграти автоматизація і її поліпшення. Сьогодні потреби у швидкості і своєчасності подання інформації призводять до комп'ютеризації фінансового і управлінського обліку та аналізу зареєстрованого (пайового) капіталу. Застосовуючи комп'ютерні технології в бухгалтерському обліку суттєво підвищується продуктивність праці бухгалтерів. Проте під час організації бухгалтерського обліку зареєстрованого (пайового) капіталу у підприємстві постає питання щодо потреби впровадження комп'ютерних систем бухгалтерського обліку (КСБО) [105, с. 3].

Організація бухгалтерського обліку вимагає кілька передумов, до яких здебільшого відносять чотири основні:

1. Детальне вивчення технології виробництва.
2. Високий рівень кваліфікації головного бухгалтера.
3. Наявність коштів за для здійснення інвестицій в створення і експлуатацію інформаційної системи (у комп'ютеризації обліку 80 % невдалих спроб через відсутність коштів).
4. Інтерес директора та головного бухгалтера підприємства в впровадженні інформаційних систем (під час комп'ютеризації обліку, через незацікавленість керівництва понесли невдачі близько 20 % підприємств).

Головні відмінності під час роботи із бухгалтерськими рахунками у комп'ютерних програмах полягають в тому, що:

- 1) є ймовірність одночасного ведення обліку у декількох планах рахунків;
- 2) значно розширена можливість аналітичного обліку.

Під час організації комп'ютерної форми обліку у товариствах з обмеженою відповідальністю та акціонерних товариствах особливістю є правильна організація аналітичного обліку складових капіталу, а саме, статутного (акціонерного) капіталу за видами акцій, серед яких прості, привілейовані; іменні, на пред'явника), за засновниками, акціонерами, внесками у національній й іноземній валютах і т.д.

Тому, під час комп'ютеризації обліку зареєстрованого (пайового) капіталу варто обов'язково вести аналітичний облік з допомогою довідника «Засновники» чи другого створеного довідника. У довіднику відкриваються субрахунки для кожного засновника;

Дт 461 Кт 40 – відображено заборгованість по внесках в національній валюті засновників–резидентів;

Дт 462 Кт 40 – відображено заборгованість по внесках в іноземній валюті засновників–нерезидентів;

Дт 4611 Кт 40, Дт 4621 Кт 40 – ведення аналітичного обліку безпосередньо у межах субрахунку;

Дт 10 Кт 4611, Дт 30 Кт 4621 – погашення заборгованостей по внесках на суму до статутного капіталу.

Провівши «Аналіз рахунку», маємо інформацію про погашення заборгованостей засновників по внесках до статутного капіталу та оголошений капітал.

Щодо щорічних відрахувань до резервного капіталу є можливість зробити шаблон «Типові операції», в якому передбачити відрахування в розмірі 5% від нерозподіленого прибутку. Задля визначення прибутку передбачено програмою автоматичне підраховування прибутку.

Із ціллю збільшення ролі резервного капіталу у господарській діяльності суб'єктів господарювання можемо запропонувати: на макроекономічному рівні зробити зміни до нормативно–правових документів, які стосуються підвищення сум як статутного та резервного капіталів.

В разі нереалізації вимоги дати можливість суб'єктам господарювання самим визначати економічно–обґрунтовану суму резервного капіталу у установчих документах. В котрих потрібно передбачити: примусовий резерв відносно нормативно–правових документів, відрахування із чистого прибутку до резервного капіталу для розвитку товариств та порядок сформування резерву переоцінки. В наказі про облікову політику товариств варто виділити

відповідні напрямки використання коштів, що віднесені для розвитку товариства.

Зазначені вище пропозиції та варіанти організації автоматизованої обробки інформації із обліку власного капіталу забезпечують удосконалення методології процесу обліку зареєстрованого (пайового) капіталу.

Головними цілями збільшення статутного капіталу являється мобілізація фінансових ресурсів задля виконання виробничо–технічного характеру, переобладнання або збільшення виробництва, удосконалення існуючих потужностей; збільшення частини капіталу, в межах котрої власники підприємства повинні відповідати за зобов'язаннями перед кредиторами, котре скероване для підвищення кредитоспроможності і суб'єкта господарювання і фінансової стійкості; покращення ліквідності і платоспроможності підприємства. Статутний капітал збільшують для того, щоб мобілізувати фінансові ресурси та підвищити фінансову стійкість підприємства. Серед додаткових чинників, які зумовлюють збільшення статутного капіталу, варто відмітити зниження ринкової ціни акцій. Зниження курсу можна досягнути і без збільшення номінального капіталу, при цьому зменшуючи номінальну вартість акцій і здійснити збільшення їхньої кількості.

Використання новітніх технічних засобів, програмних продуктів та комп'ютерної техніки, зазвичай, призводить не тільки до ефективної роботи служби внутрішнього аудиту, а й підвищення ефективності контролю за діяльністю підприємства в цілому.

Це стає особливо актуальних в умовах сьогодення, оскільки постійно відбувається зростання науково–технічного прогресу, розроблення та впровадження інформаційних технологій. Не виключенням є і автоматизація аудиту, через те, що вона охоплює весь комплекс складних прикладних проблем, пов'язаних із застосуванням інформаційних комп'ютерних технологій в контролі, аудиті та аналізі фінансової звітності підприємств, оцінці ефективності і надійності інформаційних систем підприємств, а також

організації роботи як аудиторських фірм так і служб внутрішнього аудиту в сучасних умовах.

Впровадження автоматизованих інформаційних систем забезпечує підвищення ефективності функціонування як усіх галузей діяльності так і системи аудиту в цілому.

Автоматизація аудиту передбачає використання інформаційних технологій на підготовчому етапі аудиту, етапі планування, перевірки та винесення аудиторського висновку за результатами перевірки. Так як регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності до міжнародних стандартів аудиту, то аудит за використання інформаційних технологій стає обов'язковим [51, с. 82].

В офіційному українському виданні Міжнародних стандартів аудиту, які діють на території України, містяться положення (рис.3.5), що стосуються інформаційних технологій.

Аудитори все частіше використовують програмні продукти загального призначення, такі як електронні таблиці, текстові редактори, іноді системи управління базами даних. Ці програми дозволяють їм організувати збереження та аналіз інформації об'єктів аудиту, виконувати деякі нескладні розрахунки, готувати звіти та висновки.

У той же час на сьогодні існують спеціалізовані програми, що орієнтовані на комплексне вирішення завдань, пов'язаних з аудиторською перевіркою на всіх її етапах. Використання підприємством такої програми забезпечує перехід на новий якісний рівень.

Кожна з таких програм забезпечує методику проведення аудиту, систематизуючи виконання аудиторських процедур, автоматизацію ряду складних і трудомістких операцій, в тому числі і за рахунок аналізу даних, що містяться в інформаційних базах бухгалтерського обліку. За рахунок правильної організації роботи підвищується рівень професіоналізму та якість роботи аудиторів.

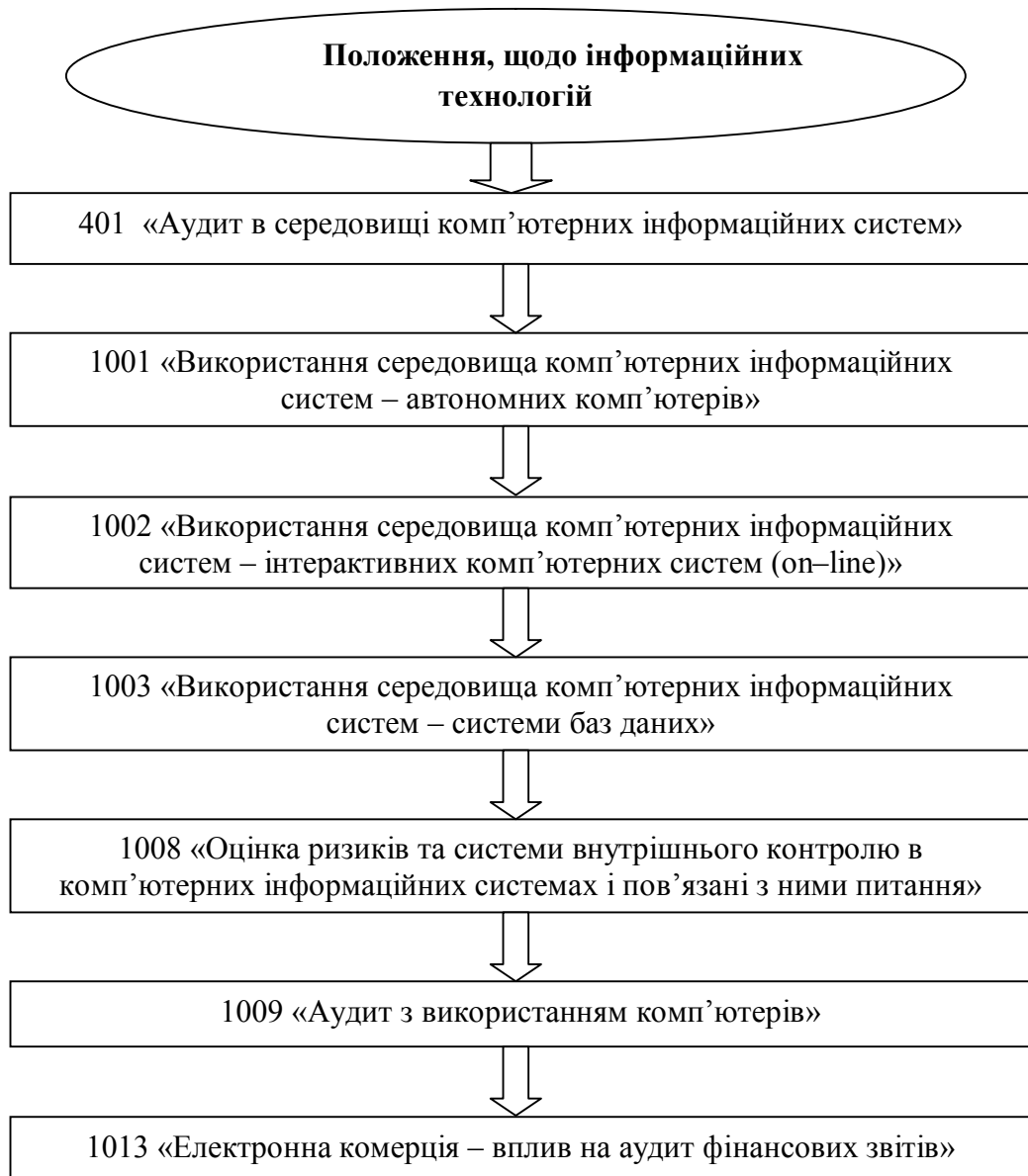


Рис.3.5 Положення, що стосуються інформаційних технологій

Існуюче програмне забезпечення аудиторського призначення поділяється на:

- програмне забезпечення, що належить компаніям–розробникам
- програмне забезпечення масового тиражу, яке може використовуватись як аудиторським компаніями, що не мають власних розроблених програм, так і безпосередньо службами внутрішнього аудиту підприємств.

Серед спеціалізованих аудиторських програм масового тиражу можна виділити декілька програмних продуктів, які представляють собою завершені програми та використовуються на теренах України. До таких програм можна

віднести – «Асистент Аудитора», «Помощник Аудитора», «Экспресс–Аудит: ПРОФ» та «IT Audit: Аудитор» [59, с. 59].

Вважаємо, що мають бути розроблені і прикладні програми з аудиту, для прикладу, при проведенні внутрішнього аудиту. Вивчаючи процес аудиторської перевірки, можна стверджувати, що при проведенні аудиторської діяльності потрібно використовувати спеціально розроблені комп'ютерні програми, які дозволяють не лише досягати прогресу в аудиторській роботі, а й отримати якісний результат виконуваної роботи.

Що стосується управлінської ефективності від впровадження перелічених програми, то вона буде проявлятися в кінцевих результатах діяльності підприємства.

Господарське життя сучасних підприємств характеризується великою чисельністю і складністю фінансових операцій. Тому як для зовнішніх аудиторів, так і для внутрішніх аудиторських служб, практично незамінними є програмні продукти, що дозволяють пришвидшувати процес перевірки та забезпечувати більш якісний аудит, за рахунок розроблених методів тестування цифрових даних (процедури по аналізу рахунків) і при виконанні аналітичних процедур. Такі методи дозволяють виявляти важливі тенденції у діяльності підприємства та виявляти відхилення і диспропорції показників.

Використання комп'ютерних програм аудиту дає можливість збільшувати обсяг аудиторської вибірки та підвищити надійність аудиторських висновків.

Виграш від застосування автоматизованих методів «IT Audit: Аудит» буде найбільшим, при чіткій координації роботи внутрішніх аудиторів та бухгалтерів [51, с. 20].

Вибір та придбання автоматизованої інформаційної системи – це пошук оптимального співвідношення функціональності запропонованої системи та витрат на її впровадження, а також оцінка рівня надійності підприємства.

При дослідженні поглядів вчених науковців щодо рахунка 43 «Резервний капітал» пропонуємо ввести такі субрахунки, зокрема: 431 «Резервний капітал встановлений законодавством»; 432 «Резервний капітал встановлений статутом

підприємства»; 433 «Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів»; 434 «Резерв переоцінки запасів»; 435 «Інші резерви».

На досліджуваному підприємстві СГ ТзОВ «Слава» не проводиться аудит. На нашу думку, варто проводити аудит тому, що він дозволить керівникам підприємства бути проінформованими про всі помилки та проблеми, які є на підприємстві. Аудит для підприємства повинен бути «швидкою допомогою». Але на сьогоднішній день в Україні більшість аудиторів працюють як ревізори, а не як аудитори. Головними завданнями аудитора є: виявити найдрібніші помилки в процесі ведення господарської діяльності підприємства, а не звільнити керівника чи головного бухгалтера; надати пропозиції для вирішенні проблем в процесі ведення бухгалтерського обліку і формування звітності, а також виправити помилки та недопустити їх в майбутньому. На жаль, чимало вітчизняних підприємств мають страх перед проведенням аудиту, оскільки бояться отримати негативний висновок. При цьому не розуміють, що аудит є невід'ємною частиною успішного функціонування підприємства в цілому.

Висновки до розділу 3

1. Досліджено найтипівіші помилки під час проведення зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, а саме ті, які: пов'язані із неправильним порядком ведення обліку; пов'язані із неправильним та несвоєчасним внесенням суттєвих змін до установчих документів; пов'язані із неправильним оформленням і відсутністю документів; пов'язані із розрахунками; пов'язані із укладенням колективного договору.

2. Розглянуто етапи проведення аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, та запропоновано нові, серед яких: аудит за результатами запропонованих пропозицій щодо шляхів формування та використання статутного (пайового) і резервного капіталу, що поліпшить методику проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах (цей етап потрібен

для того, щоб аудит, який був проведений на підприємстві покращив роботу бухгалтерської служби); оформлення результатів аудиторської перевірки щодо зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів; вивчення загальних підходів до формування статутного (пайового) капіталу і резервного капіталу.

3. Проведено аналіз фінансових показників на СГ ТЗОВ «Слава», серед яких ми визначали: коефіцієнт оборотності власного капіталу (зменшення); коефіцієнт рентабельності власного капіталу (збільшення); коефіцієнт автономії (збільшення); коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів (зменшення); коефіцієнт маневреності власних коштів (збільшення); коефіцієнт ефективності використання власних коштів (збільшення). Дослідивши ці показники, можемо сказати що підприємство є фінансово стійким.

4. Запропоновано для рахунку 43 «Резервний капітал» Плану рахунків бухгалтерського обліку нові субрахунки, зокрема: 431 «Резервний капітал встановлений законодавством»; 432 «Резервний капітал встановлений статутом підприємства»; 433 «Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів»; 434 «Резерв переоцінки запасів»; 435 «Інші резерви». На нашу думку ці субрахунки дозволять покращити аналітичну функцію облікової інформації із метою управління власним капіталом на досліджуваному підприємстві.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дослідження щодо методики і організації ведення обліку і аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів можемо зробити такі висновки та пропозиції:

1. Під час історичного розвитку поняття «капітал» вчені–економісти дискутували щодо його сутності. За результатами досліджень, ми сформуваємо власне визначення дефініцій «капітал», «зареєстрований капітал» та «резервний капітал». Під дефініцією «капітал» розуміємо власність, що виражається в грошовій формі, яку підприємці вклали у власне підприємство з метою отримання прибутку. При цьому: зареєстрований капітал – це юридично оформлена, офіційна та правильно зареєстрована частка вкладів власників до капіталу; резервний капітал – це сума резервів, складена відносно чинного законодавства чи установчих документів, саме за рахунок нерозподіленого прибутку підприємства і складається із ціллю формування фінансового резерву для того, щоб покрити можливі збитки, непередбачені витрати та здійснити погашення заборгованості у випадку ліквідації підприємства.

2. На формування власного капіталу, в тому числі зареєстрованого (пайового) і резервного, має вплив його структура, форма власності підприємств та склад їхніх засновників і учасників. В Україні існує 5 форм власності, а саме: приватна, державна корпоративна, державна, комунальна, комунальна корпоративна. Щодо структури обліку власного капіталу, то вона складається з трьох частин, зокрема: капітал власників, що внесений його засновниками; капітал, як результат діяльності підприємства; інший власний капітал, який не є внесеним засновниками, а також не є створеним як результат його діяльності.

3. Проаналізувавши ведення обліку СГ ТзОВ «Слава» варто зазначити, що для досягнення хорошого результату потрібно налагодити інформаційні потоки та впровадити надійну систему накопичення, використання та обробки інформації, яка потрібна для управління зареєстрованим (пайовим) і резервним капіталом.

4. Методика обліку зареєстрованого (пайового) капіталу полягає у здійсненні відповідних кроків щодо: а) формування необхідного обсягу зареєстрованого (пайового) капіталу та їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку; б) здійснення його раціонального розподілу за напрямками використання та видами діяльності; в) розроблення конкретних методів для досягнення максимальної дохідності капіталу за умов прогнозування рівня фінансового ризику; г) використання даних фінансової звітності для прогнозування та розроблення заходів, що пов'язані із мінімізацією фінансового ризику, рівноваги, гнучкості підприємства, а також оптимізації обороту капіталу; д) створення заходів із своєчасного реінвестування капіталу, який забезпечить відповідний рівень щодо раціональної діяльності підприємства.

5. В процесі дослідження особливостей обліку резервного капіталу запропоновано нові субрахунки для рахунку 43 «Резервний капітал» Плану рахунків бухгалтерського обліку, а саме: 431 «Резервний капітал встановлений законодавством»; 432 «Резервний капітал встановлений статутом підприємства»; 433 «Резерв переоцінки об'єктів необоротних активів»; 434 «Резерв переоцінки запасів»; 435 «Інші резерви».

6. Досліджено вітчизняні підходи щодо формування звітності в частині капіталу, зокрема, терміни її подачі і програмні забезпечення призначені для її формування (зокрема, на прикладі, СГ ТЗОВ «Слава»). Вважаємо, що для полегшення та прискорення роботи підприємств варто й надалі вдосконалювати законодавчу базу, а також поліпшувати функції програмного забезпечення 1С «Бухгалтерія» версія 8.2. та Medoc (для подачі звітності) та Клієнт–Банк (для розрахунку з банком).

7. При формуванні системи пріоритетів показників, які мають застосовуватись в процесі аудиторської перевірки, провели аналіз фінансових показників СГ ТЗОВ «Слава» по таких коефіцієнтах як: коефіцієнт оборотності ВК, коефіцієнт рентабельності ВК, коефіцієнт автономії, коефіцієнт співвідношення позикових і власних коштів, коефіцієнт маневреності власних

коштів, коефіцієнт ефективності використання власних коштів. Такий аналіз дасть змогу поліпшити якісні показники фінансової діяльності підприємства.

8. Запропоновані нові етапи аудиту зареєстрованого (пайового) та резервного капіталів, а саме: вивчення загальних підходів до формування статутного (пайового) капіталу і резервного капіталу; оформлення результатів аудиторської перевірки щодо зареєстрованого (пайового) і резервного капіталів; аудит за результатами запропонованих пропозицій щодо шляхів формування та використання статутного (пайового) і резервного капіталу, що поліпшить методику проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Ці етапи дозволять поліпшити методику і організацію проведення аудиту на СГ ТзОВ «Слава».

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Адаме Р. Основы аудита [Текст] : Пер. с англ. / Под ред. Я. В. Соколова. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 2005. – 480 с.
2. Аудит власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.megos.org.ua/audyt.12.5.html>
3. Аудит власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studopedia.org/14-7365.html>
4. Афанасьєв А. Управління структурою капіталу [Текст] / А. Афанасьєв, С. Кравченко // Економіка. Фінанси. Право. – 2012. – № 1. – С. 25–27.
5. Баранова А. О. Історичні аспекти щодо методики обліку статутного капіталу [Текст] / А. О. Баранова, З. О. Макеєва // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2012. – Вип. 1 (1). – С. 74–81.
6. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку [Текст] : Підручник / М. Т. Білуха. – К., 2000. – 692 с.
7. Бланк И. А. Управление активами и капиталом предприятия [Текст] / И. А. Бланк. – К. : Ника–Центр; Эльга, 2003. – 448 с. – («Энциклопедия финансового менеджера». – Вып. 2).
8. Бобяк А. П. Формування інформаційної системи економічного аналізу власного капіталу [Текст] / А. П. Бобяк // Статистика України. – 2011. – № 3. – С. 34–37.
9. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах [Текст] / Ф. Ф. Бутинець, Л. Л. Горещька. – Житомир : ПП «Рута», 2002. – 544 с.
10. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік [Текст] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2009. – 912 с.
11. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста [Текст]: міжнар. зб. наук. праць / Т. А. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – Житомир, 2012. – Вип. 2 (23). – С. 22–36.
12. Бухгалтерський облік власного капіталу в системі рахунків [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/SND/Economics/7_sopkovv.doc.htm

13. Валуев Б. И. Проблемы развития учета в промышленности [Текст] / И. Б. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
14. Вдовенко О. С. Фінансова звітність у забезпеченні фінансової безпеки аграрних підприємств [Текст] / О. С. Вдовенко // Облік і фінанси. – 2014. – № 1. – С. 78–81.
15. Вейцман Р. Я. Краткий учебник счетоводства [Текст] / Р. Я. Вейцман. – М. ; Л. : Госиздательство, 1926. – 206 с.
16. Вейцман Р. Я. Курс счетоводства. Двойная бухгалтерия в ее применении к различным видам хозяйств [Текст] / Р. Я. Вейцман. – 6-е изд. – Одесса : Образование, 1916. – 345 с.
17. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основи фінансового обліку [Текст] : Пер. з англ. О. Мінін, О. Ткач / А. Велш Глен, Г. Шорт Деніел. – К.: Основи, 1997. – 943 с.
18. Верига Ю. А. Організація бухгалтерського обліку власного капіталу банку [Текст] / Ю. А. Верига, Н. В. Шульга // Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 2. – С. 349–356. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvpushk_2013_2_60
19. Вівчар О. Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства [Текст] / О. Й. Вівчар, М. В. Саварин // Науковий вісник НЛТУ. – 2009. – Вип. 19.5. – С. 146–150.
20. Вівчар О. Й. Власний капітал як фінансове джерело функціонування підприємства [Текст] / О. Й. Вівчар // Науковий вісник НЛТУ України. 2009. – Вип. 19.5. – С. 146–150.
21. Власний капітал за видами економічної діяльності : станом на 31 грудня 2014 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua>.
22. Волаудский Е. Н. Моделирование и автоматизация бухгалтерского учёта [Текст] / Е. Н. Волаудский, Э. Г. Бескалов, И. Н. Филановская. – К. : Наукова думка, 2012. – 220 с.

23. Воробйов Ю. М. Теоретичні основи фінансового капіталу підприємства [Текст] / Ю. М. Воробйов // Фінанси України. – 2009. – № 1. – С. 77–81.
24. Воробйов Ю. М. Формування власного фінансового капіталу підприємств [Текст] / Ю. М. Воробйов // Фінанси підприємства. – 2006. – № 6. – 332 с.
25. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність в Україні [Текст] : [навч.–практ. посібник / С. Ф. Голов. – Дніпропетровськ : ТОВ «Баланс–Клуб», 2000. – 768 с.
26. Голов С. Ф. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 [Текст] / С. Ф. Голов. – К: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2008 р. – 243 с.
27. Голов С. Ф. Фінансовий та управлінський облік [Текст] / С. Ф. Голов, В. І. Єфіменко. – К. : ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. – 544 с.
28. Городня Т. А. Сучасна стратегія управління капіталом підприємства [Текст] / Т. А. Городня // Наук. вісн. НЛТУ України. – 2008. – Вип. 18.10. – С. 250–253.
29. Господарський кодекс України [Текст]: Кодекс від 16 січня 2003 р. № 436–VI // Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2003, № 18, № 19–20, № 21–22, ст.144.
30. Грачова Р. Енциклопедія бухгалтерського обліку [Текст] / Р. Грачова // Бібліотека «Дебету–Кредиту», 2005. – 830 с.
31. Грінько А. П. Класифікація основного капіталу як інформаційний інструментарій бухгалтерського обліку [Текст] / А. П. Грінько // Технологический аудит и резервы производства. – 2015. – № 2(6). – С. 72–76. [Електронний ресурс] – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_2\(6\)__15](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tatrv_2015_2(6)__15)
32. Губачова О. М. Звіт про власний капітал [Текст] / О. М. Губачова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 69–75.
33. Гуменна–Дерій М. В. Комп'ютеризація бухгалтерського обліку на вітчизняному та зарубіжних рівнях (на прикладі будівельних підприємств) [Текст] / М. В. Гуменна–Дерій, П. В. Гуменний // Збірник наукових праць

Подільського аграрно–технічного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – Вип. 24, ч. 3. – С. 31–42.

34. Дмитренко А. В. Особливості бухгалтерського обліку власного капіталу спільних підприємств [Текст] / А. В. Дмитренко // Формування ринкових відносин в Україні. – 2012. – Вип. 1. – С. 104–108. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2012_1_25

35. Економіко–правовий аспект обліку капіталу в системі управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaf.org.ua/ekonomiko-pravoviy-aspekt-obliku-rezervnogo-kapitalu-v-sistemi-upravlinnya.html>

36. Економіко–правовий аспект обліку резервного капіталу в системі управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/ekonomiko-pravoviy-aspekt-obliku-rezervnogo-kapitalu-v-sistemi-upravlinnya.html>

37. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами [Текст]: Навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 368 с.

38. Жук В. М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін [Текст] / В. М. Жук // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер. : Економічні науки. – 2013. – № 2. – С. 52–55. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vzhdtu_econ_2013_2_8

39. Задорожний З. В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / З. В. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун–ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 163–169.

40. Задорожний З. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні [Текст] / З. В. Задорожний // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун–ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 4. – С. 306–312.

41. Задорожний З. В. Фінансовий облік [Текст]: підручник – 3–тє видання // Я. Д. Крупка, Н. Я Микитюк. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014 – 418 с.

42. Закон України «Про власність» // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 20.
43. Закон України «Про стандартизацію» // Відомості Верховної Ради України. – Від 05.06.2014 р. – № 1315–VII.
44. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125–XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>
45. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996 – XIV [Текст] // Відомості Верховної Ради. – 1999. – № 40. – С. 365.
46. Закон України від 16.07.1999 р. № 996–XV «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.
47. Закон України від 5.05.1999 р. № 622–XIV “Про внесення змін до деяких законів України щодо діяльності господарських товариств” [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – №26. – С. 213.
48. ЗАТ, ВАТ, ПАТ і ПрАТ – в чому різниця? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://pravogarant.com.ua/uk/zat-vat-pat-prat-riznicya/>
49. Збірник наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» [Текст]. – Тернопіль, 2016. – 355 с.
50. Зборовська Ю. О. Капітал підприємства: теоретичні аспекти визначення суті капіталу [Текст] / Ю. О. Зборовська // Формування ринкових відносин в Україні. – 2007. – № 7. – С. 35–39.
51. Іванова Н. А. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб. / Н. А. Іванова, О. В. Ролінський. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 216 с.
52. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та організацій [Текст]. Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 1. – С. 14–64.

53. Камінська Т. Г. Облік і контроль кругообороту капіталу [Текст]: [моногр.] / Т. Г. Камінська. – ПП «Рута», 2013. – 447с.
54. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення [Текст]: навч. посіб. // Г. Кім, В. В. Сопко, С. Г. Кім. – К. : Центр навчальної літератури, 2004. – 440 с.
55. Коновалов І. А. Формування фінансових ресурсів сільськогосподарських підприємств [Текст] / І. А. Коновалов // Економіка АПК. – 2011. – № 11. – С. 111–116.
56. Коркушко О. Н. Класифікаційні види власного капіталу, як об'єкта обліку [Текст] / О. Н. Коркушко // Сталий розвиток економіки. – 2013. – № 4. – С. 262–265. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_4_57
57. Коуз Р. Фирма, рынок и право [Текст] / Р. Коуз. – М., 2003. – С. 14.
58. Крисоватий А. І., Податкова система [Текст]: навч. посіб. / А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк. — Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331 с.
59. Кулаковська Л. П. Організація і методика аудиту [Текст]: навч. посіб. / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2004. – 568 с.
60. Лазепка В. І. Резервні фонди підприємств як джерело інвестицій [Текст] / В. І. Лазепка // Фінанси України. – 2010. – № 6. – С. 45–53.
61. Левик В. І. Счетоводство [Текст] / В. І. Левик. – СПб. : СПбЛТА, 1997. – Ч. І. – 58 с.
62. Леонтьев В. Межотраслевая экономика [Текст] / В. Леонтьев. – М. : Экономика, 1997. – 456 с.
63. Леотэ Е. Общие руководствующие основы счетоводства [Текст]. Пер. с франц. / Е. Леотэ, А. Гильбо. – М.: МАКИЗ, 1994. – 115 с.
64. Лисица М. И. Обзор моделей теории структуры капитала и анализ их состоятельности [Текст] / М. И. Лисица // Финансы и кредит. – 2007. – № 9. – С. 48–56.
65. Лівацька Т.М. Основний капітал та його класифікація [Текст] / Т. М. Лівацька // Механізм регулювання економіки. – 2007. – № 1. – С. 245–255.

66. Ліпич Л. Г. Капітал в системі управління підприємством [Текст] / Л. Г. Ліпич, І. О. Гадзевич // Збірник наукових праць Вісник Національного університету «Львівська політехніка» Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – Львів, 2009. – Вип. № 647. – С. 114–120.
67. Майданчик Б. И. Анализ и обоснование хозяйственных решений [Текст] / Б. И. Майданчик, М. Г. Карпулин, Я. Г. Любинецкий. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 136 с.
68. Макаренко А. П. Концептуальні підходи щодо організації проведення аудиту власного капіталу [Текст] / А. П. Макаренко // Все про бухгалтерський облік. – 2011. – №18. – С.81–90
69. Марочкіна А. М. Бухгалтерський облік за Національними стандартами [Текст] / : [посіб для студ. вищих навч. закл.] / А. М. Марочкіна. – Х.: Торсінг, 2002. – 296 с.
70. Марцин В. С. Деякі підходи до організації управління фінансовими ресурсами підприємства [Текст] // В. С. Марцин // Актуальні проблеми економіки. – 2008. – № 12. – С. 153–161.
71. Методика аудиту власного капіталу і зобов'язань [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://westudents.com.ua/glavy/5556-78-metodika-audituvlasnogo-kaptalu-zobovyazan.html>
72. Миддлтон Д. Бухучет и принятие финансовых решений [Текст] / / Д. Миддлтон. – М.: Аудит; ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
73. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета [Текст] // Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл; пер. с англ. Я. В. Соколова. 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2005. – 496 с.
74. Новодворским В. Д., Бухгалтерская отчетность: какой ей быть? [Текст] / В. Д. Новодворский, А. Н. Хорин, В. Т. Слабинский // Бухгалтерский учет. – 1993. – № 5. – С. 14–20.
75. НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

76. НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13>
77. Облік власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua.textreferat.com/referat-2654-1.html>
78. Облік власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://allreferat.com.ua/uk/bygalterskiy_oblik_aydut/kursovaaya/3191
79. Облік зареєстрованого (пайового) капіталу підприємства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.vobu.com.ua/ukr/crib_categories/question/34
80. Омкен В. Основные принципы экономической политики [Текст] / В. Омкен; пер. с нем. Л. И. Цедилина, К. Херрман–Пилата. – М. : Прогресс, 1995. – 496 с.
81. Організація обліку власного капіталу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrreferat.com/index.php?referat=71452>
82. Основні завдання організації обліку власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://studopedia.org/7-128752.html>
83. Охріменко О. Сучасні проблеми ринку акцій України [Текст] / О. Охріменко // Цінні папери України. – 2005. – №3. – С. 12.
84. П (С)БО № 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28 лютого 2002 р. № 147 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02>
85. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (Наказ Мінфіну України № 291 від 30.11.1999 р.). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11
86. Плікус І. Й. Система моніторингу для фінансового прогнозу діяльності підприємства [Текст] / І. Й. Плікус // Фінанси України. – 2004. – № 6. – С. 35–44.
87. Податковий кодекс України № 2756–IV від 02.12.2010 р. (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

88. Поливана Т. М. Формування оптимальної структури капіталу корпорацій: теоретичні підходи та міжнародний досвід [Текст] / Т. М. Поливана // Економіка. Фінанси. Право. – 2008. – № 3. – С. 18–22.
89. Положення про порядок реєстрації випуску акцій [Текст] (рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 26.04.2007 р. №942, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 12.06.2007 р. за № 619/13886, із змінами і доповненнями).
90. Поняття та класифікація власного капіталу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1578111853270/buhgalterskoblik_ta_audit/
91. Про акціонерні товариства [Текст]: Закон України № 514–VI від 17.09.2008 р. (зі змінами та доповненнями).
92. Про внесення змін до Закону України «Про оподаткування прибутку підприємств» [Текст] : Закон України від 22.05.1997 р. №283/97–ВР // Закони України. – К., 1997. – Т. 12. – С. 230–281.
93. Про цінні папери та фондовий ринок : Закон України від 23.02.2006 р. № 3480–IV, зі змінами та доповненнями.
94. Пушкар М. С. Фінансовий облік [Текст]: Підручник. М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт–бланш, 2002. – 628 с.
95. Рахаев Б. Управление капиталом на уровне предприятия [Текст] / Б. Рахаев, Ф. Узденова, Л. Кудалиева // Проблемы теории и практики управления. – 2007. – № 12. – С. 110–116.
96. Савченко В. М. Концепція капіталу та його відображення в обліку [Текст] / В. М. Савченко, В. Г. Крячко // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки. – 2015. – Вип. 28. – С. 150–156. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2015_28_18
97. Сич Е. М. Стратегічний аналіз [Текст]: навч.–метод. Посібник / Е. М. Сич, О. В. Пилипенко, М. С. Стасишен. – К. : Каравела, 2010. – 304 с.
98. Скирпан О. П. Фінансовий облік [Текст]: [навч. посіб.] / О. П. Скирпан, М. С. Палюх. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407 с.

99. Слав'юк Р. А. Структурування власного капіталу підприємств України [Текст] / Р. А. Слав'юк // Фінанси підприємств. – 2011. – № 8. – С. 123–131.
100. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов [Текст] / А. Смит. – М. : Экономика, 2003. – 145с.
101. Собченко А. М. Методологічні аспекти обліку формування пайового капіталу сільськогосподарських обслуговуючих кооперативів [Електронний ресурс] / А. М. Собченко // Вісник соціально–економічних досліджень. – 2014. – Вип. 2. – С. 150–155. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vsed_2014_2_26
102. Сопко В. В. Бухгалтерський облік капіталу (пасивів) в управлінні підприємством [Текст] / В. В. Сопко // Вчені записки. – Випуск 8. – К. : КНЕУ, 2006. – 310 с.
103. Сопко В. В. Основи побудови обліку прибутку в нових умовах господарювання [Текст] / В. В. Сопко // Наукові записки : Зб. наукових праць ТАНГ (Тернопільська Академія Народного Господарства).– Тернопіль, 2000. – С. 182–185.
104. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством [Текст] : [навч. посіб.] / В. В. Сопко. – К. : КНЕУ, 2006. – 526 с.
105. Удосконалення методології бухгалтерського обліку власного капіталу у сучасних умовах [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://vestnikdnu.com.ua/archive/201372/yaroveko-svistilnik1.html>
106. Ужва А. М. Удосконалення бухгалтерського обліку власного капіталу у сучасних умовах [Текст] / А. М. Ужва, Я. В. Нікітіна // Агросвіт. – 2014. – № 22. – С. 80–84. [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://nbuv.gov.ua/UJRN/agrosvit_2014_22_16
107. Хендриксен Е. С. Теория бухгалтерского учета [Текст] / Е. С. Хендриксен, М. Ван Бреда. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
108. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект [Текст] / Ч. Т. Хорнгрен, Дж. Фостер; пер.с англ. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.

109. Цивільний кодекс України, прийнятий 16 січня 2004 р. [Текст] // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 40–44. – С. 356.
110. Цюцяк І. Л. Економіко–правовий аспект обліку резервного капіталу в системі управління [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://magazine.faaaf.org.ua/ekonomiko-pravoviy-aspekt-obliku-rezervnogo-kapitalu-v-sistemi-upravlinnya.html>
111. Чиж Н. М. Особливості оптимізації структури власного капіталу за критерієм мінімізації його вартості [Текст] / Н. М. Чиж // Економічні науки. Серія „Облік і фінанси”: збірник наукових праць. Луцький державний технічний університет. – Луцьк, 2007. – Випуск 4 (16). – Ч. 2. – С. 193–201.
112. Шевчук Н. Капітал підприємства: формування та ефективність функціонування [Текст] / Н. Шевчук // Ринок цінних паперів України. – 2004. – № 5,6 – С.39–43.
113. Шмигель А. Д. Организация бухгалтерского учёта в промышленности [Текст] / А. Д. Шмигель. – К. : Вища школа, 2001. – 208 с.
114. Шубенко Є. С. Облік власного капіталу при різних формах реорганізації: організаційний аспект [Текст] / Є. С. Шубенко // Економічні науки. Сер. : Економіка та менеджмент. – 2012. – Вип. 9(2). – С. 587–593. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnem_2012_9\(2\)_82](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esnem_2012_9(2)_82)
115. Щєбликіна І. О. Власний капітал підприємства [Текст] / І. О. Щєбликіна // Вісник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). – 2011. – № 2 (14). – С. 388–395.
116. Яковець Т. А. Облік та аналіз капіталу підприємств лісового господарства [Текст] / Т. А. Яковець. – Т., 2013. – 20 с.
117. Яковець Т. А. Облік і відображення у звітності власного капіталу: поєднання вітчизняного та міжнародного досвіду [Текст] / Т. А. Яковець // Економчний дискурс. – 2016. – Вип. 1. – С. 112–120.
118. Янчева Л. М. Методичні аспекти формування внутрішнього стандарту «облік власного капіталу» [Текст] / Л. М. Янчева, Н. С. Акімова, О. О. Говоруха // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. – 2013. – Вип. 2 (2). – С. 3–9. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2013_2\(2\)_3](http://nbuv.gov.ua/UJRN/esprstp_2013_2(2)_3)